THAÍS CHANES DE MORAES

Qualificação dos contratos de licenciamento de software: uma análise dos critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO – SP
2021

THAÍS CHANES DE MORAES

Qualificação dos contratos de licenciamento de software: uma análise dos critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração de Direito Econômico e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO – SP
2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Moraes, Thaís Chanes de.
Qualificação dos contratos de licenciamento de software : uma análise dos critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência / Thaís Chanes de Moraes; -- São Paulo, 2021.
238f.

Dissertação (Mestrado)-- Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2021.
Orientador: Humberto Bergmann Ávila.

1. software. 1. contrato de licenciamento. 3. conflitos de competência. 4. ICMS. 5. ISS. I. Ávila, Humberto Bergmann, orient. II. Título.

Nome: MORAES, Thaís Chanes de.

Título: Qualificação dos contratos de licenciamento de software: uma análise dos critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico e Tributário.

Aprovada em ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Titular Humberto Bergmann Ávila (Orientador)	Instituição: FDUSP
Assinatura: _____	Julgamento: _____
Prof. Associado Paulo Ayres Barreto	Instituição: FDUSP
Assinatura: _____	Julgamento: _____
Prof. Titular Roque Antônio Carrazza	Instituição: PUC-SP
Assinatura: _____	Julgamento: _____
Prof. Doutor André Mendes Moreira	Instituição: UFMG
Assinatura: _____	Julgamento: _____

AGRADECIMENTOS

Não há como iniciar esses agradecimentos sem o receio de deixar pessoas queridas de fora. Sim, tive a imensa felicidade de contar com diversas pessoas cujo amor e carinho foram essenciais para que eu chegasse até aqui. Para não cometer injustiças, não farei agradecimentos nominais. Quem está a meu lado, não precisa ser nomeado, bem o sabe.

A Deus, pela resiliência e pela fé com que me preenche nos momentos de dificuldades. Aos meus pais, pelo suporte, pelos valores transmitidos e pelo carinho profundo com que me criaram. Aos meus irmãos e sobrinho, pelo companheirismo e pelo respeito com as minhas horas de estudo. À minha adorada cachorrinha Dara, que tão abruptamente partiu, deixando uma marca indelével em meu coração, por todos os momentos de descanso e alegria que me proporcionou.

Aos meus queridos amigos, pelo encorajamento nos diversos momentos de frustração e pelas boas conversas, sem os quais a minha trajetória teria sido muito mais penosa. Aos meus companheiros acadêmicos, pelos auxílios prestados desde o ingresso no programa de mestrado até a conclusão deste trabalho.

Aos meus chefes e companheiros profissionais, pelo ensino do ofício, pelo apoio aos meus estudos e pela compreensão com as minhas ausências motivadas pelas atividades acadêmicas.

A todos os professores que passaram pela minha vida, pelos ensinamentos – desde os mais simplórios aos mais complexos – e, sobretudo, pela transmissão da paixão pelo aprendizado. Não há ofício que eu admire mais que o ofício de professor.

Ao meu orientador, pela oportunidade, pela transmissão de seu pensamento crítico, pela confiança em mim depositada na condução das monitorias e pela revisão desse trabalho.

Aos meus alunos de monitoria, pela amabilidade com que me receberam e, sobretudo, por terem me permitido devolver, na medida do possível, um pouco do bem que essa faculdade me fez.

Por fim, à Faculdade de Direito do Largo do São Francisco, por ter transformado a minha vida.

“*Ever tried. Ever failed. No matter. Try again. Fail again. Fail better*” (Samuel Beckett)

RESUMO

MORAES, Thaís Chanes de. *Qualificação dos contratos de licenciamento de software: uma análise dos critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência.* 2021, 238f. Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2021.

Este estudo objetiva analisar os critérios atualmente utilizados pela jurisprudência para qualificar e determinar a respectiva tributação dos contratos de licenciamento de software. De início, ele indica que a qualificação do software em si como direito autoral é insuficiente para qualificar o rendimento relacionado a tais contratos para fins tributários, procedimento que requer uma análise de cada tipo de contrato de software e sua natureza jurídica. O estudo argumenta que também é fundamental reduzir a insegurança jurídica quanto à competência tributária atribuída pela Constituição Federal mediante a reconstrução das materialidades do ICMS e do ISS. Portanto, critica-se a atual disputa entre Estados e Municípios para tributar as transações com software, a qual enseja bitributação em detrimento da Constituição Federal. Por fim, o estudo sugere critérios alternativos para a solução desses conflitos de competência baseados no objeto e na finalidade de cada contrato de software, visto que os critérios atualmente utilizados pela jurisprudência não têm sido adequados para dirimir o referido conflito.

Palavras-chave: software; contrato de licenciamento; conflitos de competência; ICMS; ISS.

ABSTRACT

MORAES, Thaís Chanes de. *Qualification of software licensing agreements: a review of the criteria currently used to settle conflicts of jurisdiction.* 2021, 238f. Master. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo. 2021.

This study aims to analyze the criteria currently used by case law to qualify and set the respective taxation of software licensing agreements. Firstly, it evidences the qualification of the software itself as copyright is not sufficient to qualify the income related to such contracts for tax purposes, a procedure that requires an analysis of each type of software contract and its legal nature. The study argues that it is also crucial to reduce legal uncertainty regarding the taxation power ascribed by the Federal Constitution by rebuilding the material features of ICMS and ISS. Therefore, it criticizes the current dispute among States and Municipalities to tax software transactions which causes double taxation in breach of the Federal Constitution. Finally, the study suggests alternative criteria to settle those conflicts of jurisdiction based on the object and the purpose of each software agreement as the criteria currently used by case law has not been adequate to settle the aforementioned dispute.

Keywords: software; licensing agreement; conflicts of jurisdiction; ICMS; ISS.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 13

1.1 TEMA: OBJETO, MÉTODO E PRINCIPAIS QUESTÕES 13

1.2 JUSTIFICATIVA: IMPORTÂNCIA E ATUALIDADE 16

2 CAPÍTULO 1: CONCEITO DE SOFTWARE E PROTEÇÃO JURÍDICA NO MUNDO E NO BRASIL 21

2.1 CONCEITO DE SOFTWARE 21

2.2 PROTEÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO MUNDO 29

2.3 PROTEÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO BRASIL 32

3 CAPÍTULO 2: CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO SOFTWARE 37

3.1 CONTRATOS INFORMÁTICOS 37

3.2 ESPÉCIES CONTRATUAIS 39

3.3 TIPICIDADE DOS CONTRATOS 51

4 CAPÍTULO 3: QUALIFICAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE 55

4.1 FIGURAS TÍPICAS POTENCIALMENTE APLICÁVEIS 55

4.2 QUALIFICAÇÃO DOS PRINCIPAIS CONTRATOS 58

4.3 QUALIFICAÇÃO DOS DEMAIS CONTRATOS 68

5 CAPÍTULO 4: BITRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE NA LEGISLAÇÃO ATUAL 71

5.1 CONFLITO NA LEGISLAÇÃO PAULISTA: ESTADO VS. MUNICÍPIO 71

5.2 COMPETÊNCIA PRIVATIVA E VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO 77

5.3 FIXAÇÃO DA MATERIALIDADE PELAS REGRAS DE COMPETÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 83

6 CAPÍTULO 5: MATERIALIDADE DO ICMS 90

6.1 ANÁLISE DO TERMO "OPERAÇÕES" 91

6.2 ANÁLISE DO TERMO "CIRCULAÇÃO" 94

6.3 ANÁLISE DO TERMO "MERCADORIAS" 105

7 CAPÍTULO 6: MATERIALIDADE DO ISS 118

7.1 ANÁLISE DOS TERMOS "SERVIÇO" E "DE QUALQUER NATUREZA" 119

7.2 JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇO 124

7.3 RECONSTRUÇÃO DA MATERIALIDADE DO ISS 145

8 CAPÍTULO 7: PRECEDENTES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE 151

8.1 PRECEDENTES DOS ÓRGÃOS ESTADUAIS DE SÃO PAULO 152

8.2 PRECEDENTES DOS ÓRGÃOS MUNICIPAIS DE SÃO PAULO 159

8.3 PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES 163

9 CAPÍTULO 8: CRITÉRIOS USADOS NA QUALIFICAÇÃO DE OPERAÇÕES COM SOFTWARE 180

9.1 CRÍTICAS AOS CRITÉRIOS ATUALMENTE APLICADOS 180

9.2 CRITÉRIOS ALTERNATIVOS PARA QUALIFICAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE 194

9.3 QUESTÕES PROBLEMÁTICAS NO CENÁRIO ATUAL 203

10 CONCLUSÕES 207

11 BIBLIOGRAFIA 212

12 ANEXO – PRECEDENTES ANALISADOS 223

ABREVIAÇÕES

ABRAMGE	Associação Brasileira de Planos de Saúde
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo
AgRg	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
ARESP	Agravo em Recurso Especial
Art.	Artigo
BRASSCOM	Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação
CAT	Coordenadoria de Administração Tributária
CC	Código Civil
CCo	Código Comercial
CD ou CD-ROM	Compact Disc Read-Only Memory
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CMT/SP	Conselho Municipal de Tributos
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DEJUG/SP	Departamento de Tributação e Julgamento
DL	Decreto-lei
DVD	Disco Digital Versátil
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IIP	Imposto sobre Indústrias e Profissões
INPI	Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços
ISTR	Imposto sobre Transporte Rodoviário
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei complementar
LDA	Lei de Direitos Autorais (Lei nº 9.610/1998)
LPI	Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/1996)
LSW	Lei do Software (Lei nº 9.609/1998)
MF	Ministério da Fazenda
MS	Mandado de segurança

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMPI	Organização Mundial da Propriedade Intelectual
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGR	Procuradoria Geral da República
Rcl	Reclamação
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RHC	Recurso de Habeas Corpus
RICMS	Regulamento do ICMS
ROM	*Read only memory* (ou memória de leitura passiva)
RP	Representação
SaaS	*Software as a service*
SEFAZ/SP	Secretaria de Fazenda de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SV	Súmula Vinculante
TIT/SP	Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo
TJ-SP	Tribunal de Justiça de São Paulo
TRIPS	Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA: OBJETO, MÉTODO E PRINCIPAIS QUESTÕES

Atualmente, o cenário jurídico é marcado por grande insegurança em relação à tributação das operações com software, ora qualificados como mercadorias, ora como serviços.

A controvérsia não representa disputa doutrinária meramente classificatória e com pouco efeito prático. Afinal, a qualificação de uma operação é fundamental para a definição de seu regime jurídico. Qualificada como venda de mercadoria, admite-se a incidência de ICMS. Por outro lado, qualificada como prestação de serviço, admite-se a incidência de ISS.

Cada tributo se destina a ente competente diverso, o qual estabelece legislação própria que define os aspectos essenciais do tributo, tais como base de cálculo, alíquotas, dentre outros. Portanto, a atribuição de competência a determinado ente não é neutra para fins fiscais.

Além disso, como as competências exclusivas são excludentes, determinar que o Estado é competente para tributar determina operação com software enseja a conclusão de que o Município é incompetente e vice-versa.

Nesse sentido, a presente dissertação se propõe a analisar os problemas atuais na qualificação de contratos de licenciamento de software, os quais ensejam conflitos entre os entes tributantes, notadamente os Estados e os Municípios.

Trata-se de identificar e examinar quais os *critérios* sugeridos pela doutrina e utilizados pela jurisprudência na resolução de tais conflitos de competência e sua conformidade em relação às materialidades fixadas pela Constituição de 1988.

Portanto, o objetivo do trabalho é analisar se os contratos de licenciamento – de uso e de distribuição – podem ser tributados pelo ICMS ou pelo ISS, tendo em vista que o exercício de competência é excludente. É dizer, apenas um desses tributos pode ser aplicável ou nenhum deles.

Muito embora a tributação de software suscite diversas questões[1], o escopo foi delimitado aos questionamentos no âmbito da tributação sobre o consumo. Mais especificamente, a disputa entre Estados e Municípios quanto à qualificação das operações de software como “mercadoria” ou “serviço”.

Nesse sentido, a dissertação analisa as materialidades das regras de competência de ICMS e ISS previstas na Constituição e propõe uma investigação sistemática e constitucionalmente orientada pelo método analítico-dogmático. É dizer, o estudo constrói normas – e critérios – com base no ordenamento jurídico-constitucional, afastando análises empíricas ou de *lege ferenda*.

Isso significa que esse estudo não se restringe a dizer o que o Direito é (ou seja, como é aplicado hoje na prática) e não propõe qual seria o melhor Direito (isto é, a solução “ótima” no tratamento jurídico da matéria), seja por considerações econômicas, seja por considerações ético-normativas. Nesse sentido, ele não questiona o suposto acerto ou erro das escolhas feitas pelo Constituinte, elas são pontos de partida.

Portanto, a análise aqui empreendida diz respeito ao que o Direito deveria ser. Isto é, o que o ordenamento exige que seja feito, sendo irrelevante o fato de a prática se revelar convergente ou divergente em relação aos parâmetros constitucionais construídos ao longo do trabalho.

Nesse sentido, a pesquisa foi estruturada a partir de cinco eixos, a saber:

(i) análise funcional dos contratos de licenciamento de software;

(ii) exame das regras de competência previstas na Constituição e fixação da materialidade do ICMS e do ISS;

---

[1] Por exemplo, a controvérsia sobre a retenção na fonte na aquisição de software de não residente não será examinada nesse trabalho. A discussão internacional está mais focada na qualificação dos contratos como “royalties” ou “remuneração de direitos” em face da lei interna e dos acordos para evitar a bitributação. Cf. HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 57-83.

(iii) identificação dos critérios de qualificação utilizados pela doutrina e pela jurisprudência;

(iv) síntese da orientação atual sobre a tributação aplicável aos contratos de licenciamento de uso/distribuição de software; e

(v) crítica desses critérios, sugestão de critérios alternativos e identificação de questões em aberto.

Em síntese, os eixos de pesquisa mencionados se dirigem a duas principais questões a serem respondidas na presente dissertação, a saber: (i) qual a qualificação de cada espécie de contrato de comercialização de software; e (ii) qual a tributação aplicável em relação à dicotomia ICMS x ISS. Por essa razão, esse trabalho foi dividido em duas partes (parte geral e parte especial).

A parte geral abarca os três primeiros capítulos. O primeiro capítulo analisa o conceito de software e sua proteção jurídica. O segundo capítulo versa sobre as diferentes espécies de contrato de exploração de software. Por fim, o terceiro capítulo examina a qualificação dos contratos a partir das figuras típicas (e.g. locação, compra e venda, royalties, serviços, dentre outras).

Portanto, a parte geral procura identificar a natureza jurídica do software e as principais formas de contratação para tentar qualificar as operações relativas ao software, o que determina o seu regime tributário.

A parte especial abarca os cinco capítulos subsequentes, os quais adentram na questão propriamente tributária. O quarto capítulo examina o cenário atual de bitributação de software e sua incompatibilidade com a Constituição de 1988. O quinto capítulo se propõe a reconstruir a materialidade do ICMS por meio do exame dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Já o sexto capítulo se propõe a reconstruir a materialidade do ISS por meio do exame dos termos “serviços” e “de qualquer natureza”. O sétimo capítulo apresenta as principais orientações firmadas pelos órgãos estaduais, municipais e tribunais superiores sobre a tributação dos contratos de software. Por fim, o oitavo capítulo realiza uma análise crítica dos critérios atualmente empregados pela jurisprudência para qualificar os contratos de software, propõe critérios alternativos e indica as questões mais problemáticas no cenário atual.

Dessa forma, a parte especial busca construir a materialidade do ICMS e do ISS para examinar qual a tributação incidente em cada espécie de contrato nos termos autorizados pela Constituição, confrontando a qualificação proposta com os critérios e orientações atualmente dados pela jurisprudência.

1.2 JUSTIFICATIVA: IMPORTÂNCIA E ATUALIDADE

Uma vez descrito o objeto do presente estudo, oportuno questionar: qual a relevância dessa discussão? Embora o software tenha surgido na metade do século XX, ele se imiscuiu à realidade cotidiana dos indivíduos nos últimos anos.

Segundo descreve ANDRÉ BERTRAND[2], os primeiros vinte anos da indústria de informática foram essencialmente baseados na venda do equipamento (hardware*),* fase na qual o programa (software) era visto como mero acessório do computador, sem que houvesse fabricação de forma autônoma.

Apenas a partir dos anos 1970 o software ganhou autonomia e adquiriu maior relevância. Com a redução de custos na produção dos equipamentos, a parcela mais relevante do orçamento dessa indústria deslocou-se dos últimos para o software, alcançando a cifra mundial de US$ 50 bilhões em volume de negócios já em 1996.

Atualmente, é difícil imaginar alguém que esteja a alheio a qualquer forma de comercialização de software, uma vez que eles estão presentes em celulares, computadores, aplicativos, dentre outros.

Além de sua utilidade prática, o software representou uma quebra de paradigma por duas razões. A uma, porque ele impulsionou uma renovação no modo de funcionamento da economia ao ter fornecido os instrumentos que ensejaram o surgimento da chamada “economia compartilhada”. A duas, porque representa instituto jurídico novo, cujas particularidades tornam complexa sua qualificação nos conceitos jurídicos tradicionais.

---

[2] Cf. BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, pp. 15-16.

Quanto à primeira razão, ARUN SUNDARARAJAN[3] examinou a importância do software (em especial, o software livre) na criação das condições que permitiram o surgimento da chamada “economia compartilhada” (*sharing economy*), a qual se caracteriza pelo acesso compartilhado de bens subutilizados oferecidos de forma descentralizada pelos indivíduos, de modo a reduzir a necessidade de aquisição ou propriedade de bens. Como a economia compartilhada torna bens acessíveis online para certa comunidade, local ou mundial, essa mudança de paradigma – da propriedade para a locação ou acesso – não seria possível sem a intermediação de software.

Segundo o autor, enquanto o século XX foi caracterizado pelo consumo excessivo, pela propriedade e pela valorização de bens materiais, o século XXI indica uma tendência ao consumo colaborativo, ao acesso compartilhado e à valorização de bens imateriais. Em tal cenário, pode-se dizer que o software é um dos pilares da economia e representa mercado em franca expansão e com alto valor agregado.

Portanto, a discussão sobre o regime tributário do software em um cenário de conflito entre os entes tributantes (Estados x Municípios) envolve a resolução de problema prático e com reflexos econômicos substanciais.

No que diz respeito à segunda razão, vale ressaltar que a complexidade de qualificação do software transcende o seu caráter tecnológico. Afinal, o fato de o software ter sido criado há apenas algumas décadas, em virtude do recente desenvolvimento técnico, não tornaria sua qualificação jurídica complexa *per se*. É dizer, a inovação não traz grandes dificuldades quando os conceitos jurídicos possuem uma extensão tal que permita acomodar ou incorporar novos institutos (originalmente não considerados pelo legislador).

O caso do livro eletrônico é um bom exemplo: embora esse bem tenha surgido há alguns anos, o Supremo não encontrou grandes dificuldades para estender a imunidade de livros e periódicos (art. 150, VI, d da CF) aos livros

---

[3] Cf. SUNDARARAJAN, Arun. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism.** Cambridge MA: The MIT Press, 2016, p. 31.

eletrônicos (*e-books*), pois o conceito de livro enquanto veículo de conhecimento prescindia do elemento material, a despeito da definição estabelecida no art. 2º da Lei nº 10.753/2003 (Lei da Política Nacional do Livro).

Ocorre que o software, além de representar uma inovação tecnológica, possui particularidades relevantes que motivaram – e ainda motivam – muitas discussões sobre a sua qualificação, tendo em vista que os conceitos hodiernos de "mercadoria", "serviço" e "criação intelectual" foram construídos com base nos parâmetros da economia industrial (e não da economia digital).

Vale ressaltar que a doutrina identificou dificuldades até mesmo na acomodação dos elementos característicos do software na regulamentação preexistente, como bem demonstra o debate à época da introdução de regimes específicos sobre o software em âmbito internacional e nacional. Tratava-se da controvérsia sobre a alternativa jurídica a ser escolhida para a proteção desses bens, através da propriedade industrial, da propriedade intelectual (direito do autor) ou de um regime *sui generis*.

Conforme analisa MANOEL SANTOS[4], muito se discutiu sobre a forma adequada de proteção ao software. Historicamente, a alternativa inicial foi o enquadramento desses bens no âmbito da propriedade industrial, o que parecia ser muito natural em virtude de o software ser obra tecnológica, de finalidade essencialmente comercial e caráter utilitário.

Contudo, essa alternativa foi descartada nos anos seguintes, adotando-se a proteção do direito autoral sob o argumento de que o software traduz linguagem científica passível de proteção como obra intelectual, por ser um "*conjunto de instruções, estruturado em códigos e edificados em linguagem própria*", tal qual definido por CARLOS ALBERTO BITTAR[5].

Vale destacar que MANOEL SANTOS é bastante crítico a essa equiparação. Segundo o autor, há sérias dificuldades na atribuição de regime preexistente do

---

[4] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A proteção adequada ao "software". **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.11, n.40, abr./jun., 1987, pp. 901-903.
[5] Cf. BITTAR, Carlos Alberto. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.15, n.58, out./dez, 1991, p. 893.

direito autoral ao software, uma vez que ele seria um bem que ficaria no meio do caminho entre uma criação intelectual e uma propriedade industrial, razão pela qual sugeriu a fixação de um regime próprio, com regulação específica.

Dessa forma, o autor defendeu que a proteção pelo direito autoral foi apenas uma solução provisória para atender à necessidade de que alguma proteção fosse conferida rapidamente. Ainda assim, fato é que essa solução persiste até hoje.

Embora a solução esteja pacificada, oportuno observar que já se discute formas alternativas de proteção relacionadas à propriedade industrial. Conforme relata VÍCTOR LOPÉZ[6] em relatório da OMPI, a mesma funcionalidade de um produto pode ser executada com códigos diversos (e.g. controle de temperatura). Como o direito autoral protege apenas a linguagem com foco na pirataria, as empresas estão buscando formas de proteger a própria funcionalidade do produto contra os demais competidores por meio da proteção de patentes.

Essa dificuldade de definir a natureza jurídica do software e amoldá-lo às figuras jurídicas tradicionais do direito privado atinge mediatamente o direito tributário. Isso porque o Constituinte estabeleceu uma rígida repartição de competências a partir de conceitos constitucionais que utilizam institutos de direito privado, os quais não podem ser alterados pela lei tributária, conforme o art. 110 do CTN.

Considerando que o direito tributário utiliza conceitos de direito privado, a falta de clareza quanto à natureza jurídica do software e dos conceitos de “serviço” e “mercadoria” abre margem para a distorção dos conceitos jurídicos com fins arrecadatórios.

Em virtude do alto potencial arrecadatório que o mercado de software oferece, não é de estranhar que, nos últimos anos, os entes tributantes tenham tentado acomodar o software em seus âmbitos de atuação, incluindo o software ora no conceito de “mercadoria” (ICMS), ora no conceito de “serviço” (ISS).

---

[6] Cf. LOPEZ, Víctor Vázquez. **Topic 1: International IP Protection of Software: History, Purpose and Challenges.** WIPO: May, 2007, p. 8. Disponível em: https://www.wipo.int/meetings/en/doc_details.jsp?doc_id=82573 Acesso em: 31.12.2020.

Como o desenvolvimento tecnológico submeteu novas operações econômicas ao crivo dos entes tributantes sem que houvesse clareza na legislação quanto à própria natureza jurídica do software, há relevante insegurança jurídica quanto à correta qualificação dos contratos de comercialização de software no campo do ICMS, do ISS ou da não incidência.

Até o momento, a tributação de operações relacionadas a software foi objeto de diversos precedentes, os quais ainda não lograram pacificar a controvérsia. No âmbito do STF, destaca-se o conhecido RE 176.626[7] (não incidência de ICMS sobre a licença, exceto se houver suporte físico no caso de software de prateleira) e a medida cautelar na ADI 1.945[8] (ICMS sobre software adquirido via download).

Por outro lado, o RE 688.223[9] (ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de software personalizado) possui repercussão geral reconhecida, mas ainda está pendente de julgamento.

Recentemente, houve o início do julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659[10], o qual foi interrompido pelo pedido de vista do ministro NUNES MARQUES. Em tais ações, julgadas em sede de repercussão geral, já se formou maioria (seis votos) em favor da incidência de ISS nas operações de licenciamento de software.

Ainda assim, fato é que o julgamento ainda não foi concluído. Embora o ministro tenha devolvido os autos em 07/12/2020, a retomada do julgamento das ações foi pautada apenas para 04/02/2021. Logo, até a data de conclusão da presente dissertação[11], os votos ainda não haviam sido publicados pelo STF, uma vez o julgamento sequer foi finalizado.

Por essas razões, vê-se que o tema trata de um problema jurídico atual e ainda pendente resolução, cujo encaminhamento – seja ele qual for – ensejará forte impacto econômico e jurídico em um dos setores mais relevantes da economia, o que justifica o estudo da matéria.

---

[7] Cf. STF, RE 176.626/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 10/11/1998.
[8] Cf. STF, ADI 1.945 MC/MT, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, j. 26/05/2010.
[9] Cf. STF, RE 688.223 RG/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, j. 20/09/2012. Na data de 31/12/2020, o último andamento era a conclusão ao relator em 23/11/2020.
[10] Cf. STF, ADI 5.659/MG, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, j. 21/02/2017.
[11] A pesquisa dos precedentes e a redação dessa dissertação foram concluídas no dia 31/12/2020.

2 CAPÍTULO 1: CONCEITO DE SOFTWARE E PROTEÇÃO JURÍDICA NO MUNDO E NO BRASIL

Para analisar a tributação dos contratos de licenciamento de software é preciso qualificar os rendimentos dele decorrentes, o que demanda o exame prévio de alguns pontos.

Inicialmente, é preciso conceituar o software de modo a diferenciá-lo de figuras assemelhadas. Ato contínuo, é preciso identificar o regime jurídico de proteção do software no direito brasileiro para entender qual a sua qualificação jurídica.

Uma vez esclarecidas essas questões preliminares, é fundamental identificar a função dos contratos de exploração do software (objeto contratual), em especial as licenças de distribuição e uso. Assim, será possível qualificar a remuneração decorrente dos contratos de licenças de uso e de distribuição.

2.1 CONCEITO DE SOFTWARE

Em primeiro lugar, cumpre diferenciar o software de outras figuras a ele relacionadas, como o "hardware" e o "firmware", as quais não serão objeto desse estudo.

Hardware é bem tangível sujeito ao regime jurídico dos bens móveis, passível de proteção por meio de patente, desde que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial.

É dizer, hardware é o equipamento corpóreo do sistema informático sujeito ao direito de propriedade intelectual na forma de patentes de invenção ou modelos de utilidade (e não ao direito autoral).

Conforme explica MARCELLO MOTTA FILHO[12], o hardware é "*um equipamento físico – computador – com os acessórios que estão entre si*

[12] Cf. MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.5, n.18, jan./mar, 1997, p. 35.

diretamente relacionados, tais como: peças, componentes, circuitos etc.", cuja produção diz respeito a uma atividade industrial.

Por sua vez, firmware é o mecanismo responsável pela fase de inicialização, constituído por uma parte material e outra parte imaterial. Segundo MARCOS WACHOWICZ[13], trata-se de um software pré-programado embutido em um chip (placa de firmware) a ser implantado na estrutura física do computador. Isto é, uma espécie de figura intermediária entre o software e o hardware.

De forma sintética, EDVALDO BRITO[14] diz que o firmware é "o software em hardware". Isto é, o suporte intelectual integrado ao físico, de que é exemplo o chamado "*read only memory*" (ROM) ou memória de leitura passiva.

Por sua vez, o conceito de software tem origem na justaposição das palavras inglesas "*soft*" (macio/mole) e "*ware*" (artigo/utensílio), como indica LEONARDO MACEDO[15]. Isso porque, conforme o autor, o software representa o conjunto de componentes que não fazem parte do equipamento físico propriamente dito (i.e., hardware) de um sistema operacional, pois o software "*é formado pelo conjunto de instruções lógicas e os dados a ela associados para serem interpretados pela máquina*".

Partindo do mesmo sentido comum do termo, MARCO AURÉLIO DE CASTRO JÚNIOR[16] define software como "*a criação intelectual humana, sem existência física que permite ao computador, desde que apto a ler as instruções nele contidas, realizar operações lógicas sequenciadas*".

Analogamente, FABIANA RAMOS[17] define software como um produto intelectual, "*uma série de instruções fixas e determinadas criadas por alguém para*

---

[13] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. São Paulo, v.2, n.4, fev., 2006, p. 66.
[14] Cf. BRITO, Edvaldo. "Software": ICMS, ISS ou imunidade tributária?. **Revista Dialética de Direito** Tributário. São Paulo: Dialética, n.05, fev., 1996, p. 20.
[15] Cf. MACEDO, Leonardo Correia Lima. Tributação do software no comércio exterior. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, v.10, n. 47, nov./dez., 2002, p. 29
[16] Cf. CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio de. Considerações sobre a tributação de software OEM. **Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA.** Salvador, n.7, jan./dez., 1999, p. 447.
[17] Cf. RAMOS, Fabiana D'Andréa. Aspectos da aplicação do Código de Proteção de Defesa do Consumidor aos contratos de licença de uso de software. **Revista de Direito do Consumidor. São Paulo**, v.12, n.46, abr./jun., 2003, p. 173.

que computador realize determinados procedimentos, os quais se traduzem na exata execução daquelas instruções pré-determinadas".

Em sentido técnico, a OCDE[18] igualmente definiu o software como o programa ou série de programas que contém instruções para um computador. Logo, o elemento comum dessas definições, comum e técnica, é a existência de um conjunto de instruções destinadas a um computador. Note-se que o programa é composto por uma parte infungível (programa-fonte) e por uma parte fungível (programa executável).

PAULO BRANCHER[19] aprofunda tais conceitos, alegando que o software pode ser definido como o conjunto de instruções que controlam o funcionamento de um computador ou dispositivo, bem como os materiais a ele relacionados (e.g. descrição do programa, manual de instruções e afins). Isto é, o software não se confunde apenas com o programa, vez que inclui também os materiais conexos.

Analogamente, MARCOS WACHOWICZ[20] define software como o programa de computador ou escrito destinado a processamento de dados, compreendendo todo o conjunto de instruções para processamento, produção, interpretação e transferência de textos, manuais, codificações, dentre outros.

No mesmo sentido, MANOEL J. PEREIRA SANTOS[21] define o software como o conjunto constituído basicamente pelo (i) programa de computador e (ii) pela documentação técnica associada.

ALEX SANTANA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[22] também dizem que o software inclui (i) o programa de computador, (ii) a descrição do programa e (iii) o material de apoio ou suporte.

---

[18] Cf. OECD. **The tax treament of software**. Paris: OECD Publishing, 1992, p. 2.
[19] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 15.
[20] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral.** São Paulo, v.2, n.4, fev. 2006, p. 53.
[21] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A proteção adequada ao "software". **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.11, n.40, abr./jun., 1987, p. 899.
[22] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 181.

A partir dessas definições vê-se que o software não é sinônimo de programa de computador. Isso porque o conceito de software tem um escopo maior que o conceito de programa de computador.

Não obstante, como bem alertam ALEX SANTANA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA, as duas figuras são comumente tratadas como sinônimas, sendo tal erro imputado inclusive à legislação brasileira, que não os diferencia.

Juridicamente, o software foi definido pela Lei nº 7.646/1987, a qual foi revogada pela atual Lei nº 9.609/1998, conhecida como Lei do Software (LSW). Em síntese, a lei atual apenas reproduziu a lei anterior e acrescentou a expressão "ou análoga", passando admitir técnicas análogas à técnica digital, como bem explica EMERSON REIS.[23]

A definição legal vigente consta no art. 1º da LSW, segundo o qual "*programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados".*

A partir dessa definição legal, ANA TERESA LOPES[24] sugere a existência de quatro requisitos essenciais ao software, a saber: (i) conjunto organizado de instruções; (ii) fixação em suporte físico de qualquer natureza; (iii) utilização de técnica digital ou análoga; e (iv) utilidade prática de funcionamento para um fim específico.

Porém, entendemos que há dois pontos relevantes a considerar nessa definição legal. O primeiro ponto é que a definição toma a parte pelo todo, pois sugere que o software seria sinônimo de programa.

---

[23] Cf. REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.160, jan., 2009, p. 26.

[24] Cf. LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.24, n.127, mar./abr. 2016, p. 167.

Na prática é comum que as expressões (software e programa) sejam usadas indistintamente, mas isso não está correto, dado que o software inclui tanto o programa quanto os textos e os manuais correlatos.

Note-se que a própria Lei nº 7.232/1984 sobre Política Nacional de Informática parece conceituar software como programas para computador e documentação técnica associada. É dizer, curiosamente, o conceito previsto nessa lei é mais adequado que a própria definição legal.[25]

Todavia, deve-se reconhecer que o uso da expressão "*conjunto organizado de instruções em linguagem*" permite incluir, implicitamente, o material correlato na definição legal, além do próprio programa. Nessa linha, PAULO BRANCHER[26] entende ser inquestionável a proteção dos elementos acessórios ao programa, de modo que os materiais de apoio e as descrições estariam igualmente protegidos pelo direito autoral.

Por outro lado, como explica MARIA CECÍLIA SANTOS[27], o conceito legal não inclui a documentação preparatória do programa, relativa aos procedimentos preparatórios para a elaboração do software (e.g., análise do problema e elaboração de projetos).

O segundo ponto é a menção ao suporte físico. Como visto, o software consiste em bem intangível, autônomo e distinto do hardware – isto é, o equipamento ao qual o software é endereçado. Isso porque o software não mais representa mero acessório ao hardware, razão pela qual possui uma natureza distinta. Logo, não seria adequado exigir que o software esteja contido em algum suporte material, uma vez que há software que prescinde desse suporte.

De fato, a evolução no setor informático tornou possível que o software seja comercializado sem qualquer suporte físico. O que antes exigia um CD-ROM ou disquete, não mais exige qualquer veículo corpóreo.

---

[25] Cf. arts. 3º, III e 43 da Lei nº 7.232/1984.
[26] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 20.
[27] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 53.

Como bem assevera CLÉLIO CHIESA[28], os programas de computador em si não possuem existência física, sendo bens imateriais, de modo que os suportes físicos utilizados pelo autor para exteriorizá-lo não podem ser confundidos com o produto intelectual (leia-se, o conjunto de rotinas que possibilitam a execução de diversas tarefas pelo computador).

Dessa forma, a definição legal estabelecida em 1998 mereceria uma atualização para corrigir tais imprecisões. Isto é, definir o conceito de software com todos os seus elementos (programa e material correlato) e tornar prescindível o suporte material.

Um argumento interessante sobre o tema é oferecido por MARCO AURÉLIO DE CASTRO JÚNIOR[29], segundo o qual a definição legal estaria ultrapassada, por não englobar os programas de inteligência artificial, cuja característica marcante é exatamente a de não estar programado para reagir de modo pré-determinado a um comando, mas sim para analisar o contexto e reagir a ele de forma a simular o raciocínio humano.

Por ora, sendo mantida a definição, entendemos que a expressão "*contida em suporte físico*" não deveria ser interpretada no sentido de exigir a incorporação do software em mídia física que atue como um "veículo", pois isso tornaria a expressão obsoleta em face da evolução tecnológica, mas sim no sentido de reconhecer que o software é destinado a uma máquina ou hardware. Isto é, o suporte físico não seria o veículo que interliga o software à máquina (e.g., pen drive, CD-ROM e afins), mas apenas o hardware de qualquer natureza em que o software é empregado.

A despeito das críticas feitas à definição legal da LSW, oportuno reconhecer que ela reflete a evolução tecnológica da época e se mantém bastante abrangente, o que permite abarcar as diversas espécies de software. Note-se que a lei não

---

[28] Cf. CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador (softwares). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.9, n. 36, jan./fev., 2001, p. 49.

[29] Cf. CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio de. Considerações sobre a tributação de software OEM. **Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA**. Salvador, n.7, jan./dez., 1999, pp. 447-448.

estabelece qualquer distinção entre as espécies, mas elas são reconhecidas pela jurisprudência e doutrina.

A classificação varia de acordo com o critério empregado para a distinção.[30] Se o critério for a função, é possível diferenciar o software operacional do software aplicativo. De acordo com relatório da OCDE[31], a primeira espécie se destina ao processo operacional do computador, enquanto a segunda espécie diz respeito a programas específicos para que computador execute determinadas tarefas.

No mesmo sentido, MARCELLO MOTTA FILHO[32] classifica o software em três espécies a partir da sua função: (i) básico, conjunto de instruções que permite o funcionamento da máquina, geralmente incorporado ao hardware, compondo o sistema operacional que cria condições para que outro software possa ser executado (e.g., DOS e Windows); (ii) aplicativo, descritivo do programa que é operado e expresso por palavras, servindo para tarefas gerais (e.g., Word e Excel); e (iil) auxiliar, material de apoio composto por instruções que não fazem parte das espécies anteriores e servem como instruções aos usuários.

Portanto, vê-se que o software operacional é o elo entre a máquina e os demais programas, ao passo que o software aplicativo é o programa destinado a uma tarefa específica.

Ainda em relação à função exercida, há ainda o chamado software embarcado, o qual é figura menos analisada pela doutrina e mais debatida na jurisprudência, sobretudo administrativa.

Trata-se de software destinado a ser integrado em determinado produto (e.g., software do freio ABS). Em geral, há uma tendência de considerá-lo como mercadoria quando ele for parte necessária ou indissociável do produto – é dizer, se o produto não funcionar independentemente do software acoplado. Esse tema será analisado oportunamente na análise dos precedentes sobre software.

---

[30] Cf. BRITTO, Edvaldo. "Software": ICMS, ISS ou imunidade tributária?. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.05, fev. 1996., pp. 20-21.
[31] Cf. OECD. **The tax treament of software**. Paris: OECD Publishing, 1992, p. 2.
[32] Cf. MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.5, n.18, jan./mar., 1997, p. 39.

Por outro lado, a jurisprudência em matéria tributária utiliza com mais frequência o critério de estandardização do software, a partir do qual se distinguem o software de prateleira, o software por encomenda e o software customizado. A nomenclatura varia um pouco entre os autores, mas se restringem a essas três espécies.[33]

Partindo da distinção feita por RUI SAAVEDRA, EMERSON REIS[34] conceitua o software padrão (de prateleira) como um "*pacote de comandos bem definidos e estáveis concebidos para uso do público em geral*". Isto é, ele não se destina a usuário específico, mas a uma categoria de usuários (e.g., o programa relativo à declaração de imposto de renda da pessoa física).

Contrariamente, o software por encomenda é conceituado como aquele que se destina a atender à necessidade específica de um único usuário. Dessa forma, não costuma ser estável e acabado como a espécie anterior, mas sim alterado de forma contínua para atender às necessidades particulares dos usuários.

Já o software customizado é uma figura híbrida entre o software de prateleira e o software por encomenda. Isso porque ele parte de um software de prateleira, mas permite algumas alterações de forma a adaptá-lo à necessidade do usuário específico, processo conhecido como "customização" que pode ser feito pelo fornecedor do programa ou pelo próprio usuário.

Analogamente, mas partindo da distinção feita por TARCÍSIO DE QUEIROZ, os autores ALEX SANTANA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[35] utilizam classificação semelhante. Dessa forma, conceituam: (i) software de prateleira, como aquele produzido em larga escala, que pode ser adquirido em qualquer loja especializada e cuja licença permite apenas o seu uso; (ii) software

---

[33] O software de prateleira é também chamado de software padrão, software empacotado ou software de balcão. Já o software por encomenda é também chamado de software sob medida ou personalizado. Por sua vez, o software customizado é também chamado de software adaptável ou software de nicho.

[34] Cf. REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n.160, jan., 2009, p 26.

[35] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 182.

por encomenda como aquele desenvolvido de acordo com as necessidades, os requisitos e as especificações indicadas pelo contratante; e (iii) software de nicho, como aquele criado para um determinado grupo de pessoas que já se encontra pré-pronto, necessitando apenas de alguns ajustes (e.g., o software que gerencia vendas de um estabelecimento, como uma pizzaria).[36]

Feitas as distinções necessárias, oportuno esclarecer que esta dissertação não pretende examinar hardware, firmware e software embarcados, os quais são qualificados como bens tangíveis, mas sim a tributação aplicável aos contratos de exploração de *software* individualmente considerado, especificamente as licenças de uso e de distribuição.

Uma vez compreendido o conceito jurídico de software, deve-se verificar qual foi o regime jurídico atribuído ao software no Brasil, o que será analisado no próximo tópico.

2.2 PROTEÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO MUNDO

Após o surgimento do software, iniciou-se um debate em nível mundial sobre a devida forma de sua proteção jurídica. Afinal, conforme analisado por ANDRÉ BERTRAND[37], a elaboração de software exigia volume expressivo de recursos, que poderiam ser frustrados pela facilidade de contrafação do bem. É dizer, um investimento de US$ 10 milhões poderia ser duplicado em alguns segundos ao custo de um disquete, prejudicando o esforço daqueles que contribuíram para a formação daquele ativo.

A necessidade de proteção legal foi tratada por MARCELLO MOTTA FILHO[38], segundo o qual o software é uma criação intelectual com alto custo financeiro e longo período de pesquisa. Dessa forma, a cópia pirata pode ensejar

---

[36] No mesmo sentido, cf. CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio de. Considerações sobre a tributação de software OEM. **Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA.** Salvador, n.7, jan./dez., 1999, pp. 448-449.

[37] Cf. BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, p. 16.

[38] Cf. MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.5, n.18, jan./mar, 1997, p. 40.

enormes prejuízos aos desenvolvedores – às vezes, tais empresas chegam a perder mais de US$ 50 milhões.

Segundo o autor, uma pesquisa americana revelou que a cada cópia original há dez cópias piratas no mercado. No Brasil, o autor indica que os desenvolvedores de software calcularam prejuízos de US$ 800 milhões no ano de 1995 e que o índice de pirataria seria cerca de 78%.

Em artigo mais recente, ALEX SANTANA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[39] informam que uma pesquisa do IPEA apurou que 81% de conteúdo "baixado" na Internet (software, músicas, filmes e séries de TV) é pirata, pelo que metade da população brasileira estaria envolvida em algum tipo de pirataria digital.

Dessa forma, a existência de proteções exclusivamente técnicas ao software era insuficiente para fomentar esse mercado, sendo fundamental garantir uma proteção propriamente jurídica. Embora a necessidade de proteção legal fosse um consenso, os mecanismos legais para resolver esse problema foram objeto de controvérsias à época.

Segundo MANOEL SANTOS[40], a alternativa inicial não foi o direito autoral, mas o regime da propriedade industrial, sob o argumento de que o direito patentário supostamente serviria para proteger o desenvolvimento das soluções técnicas implementadas pelo programa. Essa solução parecia coerente com o caráter utilitário e comercial do software, embora se questionasse a falta de novidade e a aplicação industrial na maior parte dos casos.

Na década de 1970 essa discussão[41] foi levada ao OMPI, segundo o qual a proteção do software era incompatível com a propriedade industrial e deveria ser

---

[39] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 181.

[40] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A proteção adequada ao "software". **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.11, n.40, abr./jun., 1987, pp. 901-902.

[41] Para uma análise histórica, cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações eletrônicas: alguns aspectos jurídicos-contratuais. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa, v. 59, n. 3, dez. 1999, pp. 919-921; MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São

regulamentada por lei própria. De acordo com MARCOS WACHOWICZ[42], a proteção jurídica do software começou a ser delineada pela Convenção de Concessão de Patentes Europeias em Munique no ano de 1973, na qual se consagrou a impossibilidade de atribuir patentes aos programas de computador.

Nesse sentido, o OMPI desenvolveu um projeto de Lei Tipo para a regulação da matéria. Todavia, os países não aderiram a essa alternativa e não incorporaram tais normas em seu direito interno. Assim, a iniciativa foi abandonada no início da década de 1980.

A partir dessa década, consolidou-se a tendência de identificar no direito autoral o caminho viável, motivada sobretudo pelo pontapé norte-americano.[43] Isso porque os Estados Unidos alteraram a Lei Autoral de 1976 para incluir software de forma expressa. Segundo MARCOS WACHOWICZ[44], a proteção pelo direito autoral também foi aplicada pela Alemanha e França no ano de 1985.

Essa alternativa foi questionada por diversos países, que nela identificaram um sistema provisório. Não obstante, a disciplina autoral foi aceita por constituir sistema legal já estruturado que permitiria uma rápida proteção em nível nacional e internacional. É dizer, a urgência da proteção fez com que o direito autoral fosse adotado, a despeito de não ser considerado adequado para regular todos os aspectos da matéria, exigindo adaptações.

Segundo relatório da OCDE[45] de 1992, todos os países analisados protegiam o software através dos direitos autorais, com exceção da Suíça. Por outro lado, era controversa a possibilidade de qualificar rendimentos relativos ao software como royalties. Nesse sentido, oportuno citar a informação dada por

---

Paulo, v.5, n.18, jan./mar, 1997, pp. 40-43; SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, pp. 50-53; LOPEZ, Víctor Vázquez. **Topic 1: International IP Protection of Software: History, Purpose and Challenges**. WIPO: May, 2007. Disponível em: https://www.wipo.int/meetings/en/doc_details.jsp?doc_id=82573. Acesso em: 31.12.2020;

[42] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. Curitiba, v.16, n.14, 2001, p. 126.

[43] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 25.

[44] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. Curitiba, v.16, n.14, 2001, p. 126.

[45] Cf. OECD. **The tax treament of software**. Paris: OECD Publishing, 1992, pp. 7-11.

ANTONIO CARLOS ABRANTES[46], segundo o qual a Rússia atribui ao software a proteção dos direitos autorais, sem considerá-lo uma obra literária ou científica.

A proteção a nível mundial foi finalmente consolidada através do TRIPS durante a rodada do Uruguai em 1994, que conferiu ao software a proteção dada às obras literárias conforme a Convenção de Berna. Segundo aduz LEONARDO MACEDO[47], o TRIPS também inspirou a lei de software no Brasil.

Na prática, portanto, a regulamentação não se ateve ao caráter provisório que se esperava à época. Pelo contrário, a opção feita por sua conveniência foi mantida ao longo dos anos, como bem demonstra o exemplo brasileiro.

2.3 PROTEÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO BRASIL

A discussão sobre o regime jurídico adequado para a proteção do software também foi realizada no Brasil. Segundo informa MARCOS WACHOWICZ,[48] pesquisas feitas no País na década de 1980 sobre a possibilidade de patentear software constataram que apenas 1% dos programas seriam patenteáveis, pois o restante (99%) não atenderia ao requisito de originalidade.

Dessa forma, o legislador pátrio também seguiu a tendência da legislação norte-americana de atribuir proteção de direitos autorais ao software, como descrevem LUÍS EDUARDO SCHOUERI e GUILHERME CEZAROTI.[49]

Inicialmente, os direitos autorais eram regulados pela Lei nº 5.988/1973, que não tratava do software. Posteriormente, editou-se a Lei nº 7.232/1984 que tratou da Política Nacional de Informática e submeteu o tratamento do *software* à legislação específica a ser editada pelo Congresso (art. 43). A regulamentação

---

[46] Cf. ABRANTES, Antônio Carlos Souza de. A proteção de invenções implementadas por programa de computador nos BRICS: uma análise comparativa. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro, n.142, mai./jun., 2016, p. 22.

[47] Cf. MACEDO, Leonardo Correia Lima. Tributação do software no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.10, n. 47, nov./dez., 2002, p. 29.

[48] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. Curitiba, v.16, n.14, 2001, p. 126.

[49] Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo; CEZAROTI, Guilherme. A Cide-royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo**, n.130, jul., 2006, p. 47.

adveio com a Lei nº 7.646/1987, que estendeu a aplicação das normas de direito autoral aos programas de computador (art. 2º).

Foi nesse contexto que o Brasil ratificou[50] o acordo TRIPS[51], segundo o qual os programas de computador devem ser protegidos pelo direito autoral nos termos da Convenção de Berna.

Em nosso país, a alternativa adotada foi igualmente controversa. De um lado, CARLOS BITTAR[52] alegou que a criação seria revestida de esteticidade, cumprindo as funções primordiais de transmissão de conhecimentos e de sensibilização, a despeito de seu uso prático. Além disso, aduziu que esse sistema preservaria os interesses dos titulares, os quais contariam com prazos mais extensos de utilização e comercialização mais segura, inclusive em nível internacional.

Por outro lado, MANUEL SANTOS[53] enxergava dificuldades na aplicação desse regime protetivo. Segundo esse outro autor, o software possui quatro particularidades relevantes, a saber: (i) tecnologia de aplicação essencialmente comercial, sem interesse puramente científico e com alto valor econômico; (ii) bem facilmente reproduzido e utilizado sob múltiplas formas; (iii) bem que exige aplicação de pesados investimentos e conhecimentos técnicos avançados; e (iv) ativo com elevado fator de obsolescência devido ao rápido desenvolvimento tecnológico. Nesse sentido, ele identificou diversas questões não equacionadas pelo direito autoral, tais como a disciplina dos direitos morais, duração dos direitos patrimoniais, restrições ao uso privado e titularidade.[54]

No curso de tal debate, houve a revogação das Leis nº 5.988/1973 e nº 7.646/1987 pelas Leis nº 9.610/1998 (LDA) e nº 9.609/1998, respectivamente. A nova LDA incluiu os programas de computador entre as obras intelectuais

---

[50] Cf. art. 1º do Decreto nº 1.355/1994.
[51] Cf. art. 10 da Parte II do Acordo TRIPS.
[52] Cf. BITTAR, Carlos Alberto. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.15, n.58, out./dez, 1991, p. 894-895.
[53] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A proteção adequada ao "software". **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo, v.11, n.40, abr./jun., 1987, pp. 899-900.
[54] Ibid., pp. 912-913.

protegidas pelo direito de autor, expressamente (art. 5º, inciso XII). Além disso, prescreveu que os direitos autorais são bens móveis (art. 3º), cuja proteção independe de registro (art. 18).

Note-se que a própria lei de direitos autorais reconhece sua aplicação subsidiária aos programas de computador (art. 5º, §1º da LDA e art. 2º da LSW). Ao qualificar os programas de computador como obras intelectuais e, ao mesmo tempo, reconhecer a existência de lei específica (LSW), o legislador sugeriu a intenção de garantir uma proteção jurídica através do direito autoral, mas sem deixar de reconhecer as especificidades do *software*.

Afinal, a corrente crítica a essa alternativa já alertava para o fato de que o direito autoral possuía preceitos que não se coadunavam à proteção almejada para os programas de computador.[55] Dessa forma, aqui também havia certa expectativa de que o uso do direito autoral seria uma espécie de solução provisória, acolhida em virtude da urgência de uma solução para a falta de proteção jurídica.

Na prática, tal expectativa foi frustrada. Embora haja argumentos contrários à proteção por meio do direito autoral, fato é que o legislador realizou uma escolha e afastou a proteção pelo direito patentário.[56] Além disso, tal escolha permanece em vigor e é coerente com as experiências no exterior.

Conforme reforça PAULO BRANCHER[57], a despeito das controvérsias sobre a classificação do software, a proteção pelo direito autoral foi a opção adotada de forma majoritária no direito comparado.

Nesse sentido, oportuno mencionar as soluções de Portugal e França. Segundo ALEXANDRE PEREIRA[58], a jurisprudência portuguesa afirmou a proteção dos programas ao abrigo dos direitos de autor em virtude da natureza exemplificativa das espécies de obras que ilustram a noção de obra literária e artística.

---

[55] Ibid., pp. 910-915.
[56] Cf. art. 10, V da Lei nº 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial).
[57] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 14.
[58] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Licenças de bens informáticos: software e bases de dados. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n.110, jan./fev, 2011, p.24.

Na França, conta ANDRÉ BERTRAND[59] que o relatório feito por Charles Jolibois ao Senado defendeu que o direito autoral seria mais adequado por ser dotado de flexibilidade, pelas ações que autoriza para lutar contra a contrafação e pela aproximação com as convenções internacionais.

Portanto, a despeito das críticas existentes, fato é que o legislador brasileiro fez a sua escolha. Assim, conclui-se que o software deve ser qualificado como um bem intangível, móvel, comercializável através de concessão, cessão ou licença e protegido pelo direito do autor.

Conforme explica MARIA CECÍLIA SANTOS[60], a proteção como direito autoral possui uma dupla face, qual seja: direito de propriedade sobre a obra e direito de personalidade.

O direito de *propriedade* (direito patrimonial do autor) está relacionado ao direito patrimonial de exploração econômica da obra, compreendido como o poder de usar, fruir e dispor do software, através das modalidades de reprodução, edição, adaptação e distribuição.

Já o direito de *personalidade* (direito moral do autor) está relacionado ao poder de reivindicar a autoria da obra para garantir sua integridade em face de atos de terceiros. Por ser um direito relativo à pessoa do autor, ele é irrenunciável e inalienável. Dessa forma, a distinção é relevante, porque a transmissão, total ou parcial, dos direitos de autor a terceiros somente se aplica aos direitos de caráter patrimonial.

Os direitos patrimoniais podem ser transferidos por meio de cessão, concessão, licença ou qualquer outro meio admitido em direito. Porém, o uso é explorado apenas mediante licença, nos termos do art. 9º da LSW.

---

[59] Cf. BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, pp. 28-30.
[60] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 55.

Dessa forma, resta claro que a regulamentação do tema é muito importante não apenas pela proteção dada aos bens no âmbito do direito privado, mas também por seus reflexos em matéria de direito tributário.

Afinal, como mencionado por MARCOS WACHOWICZ[61], a regulamentação é imprescindível à análise da natureza jurídica do bem informático objeto da relação jurídica e do fato gerador, para que não haja bitributação ou conflito de competências.

Ocorre que a qualificação do software, por si só, é insuficiente para determinar a tributação, pois o software, como visto, pode ser objeto de diversos contratos, os quais divergem em relação à natureza jurídica do rendimento.

Assim como um imóvel pode ser objeto de diversas operações (e.g., locação, incorporação ou compra e venda), a natureza da operação vinculada ao software também pode variar de acordo com o objeto do contrato.

Por essas razões, a conclusão de que o software é um bem intangível protegido pelo direito autoral é apenas o passo inicial da qualificação do rendimento dele decorrente, sendo fundamental investigar quais os contratos relacionados à comercialização do software. Esse é o objeto do próximo capítulo.

[61] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral.** São Paulo, v. 2, n. 4, fev., 2006, p. 70.

3 CAPÍTULO 2: CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO SOFTWARE

3.1 CONTRATOS INFORMÁTICOS

Em primeiro lugar, vale esclarecer o que seriam os contratos informáticos. Conforme analisa MARIA CECÍLIA SANTOS[62], é necessário diferenciar contrato informático de contrato por meio informático. O contrato informático é aquele que tem por objeto bens ou serviços informáticos, ao passo que o contrato por meio informático é apenas aquele cuja celebração se faz de forma eletrônica. Por óbvio, o objeto da presente dissertação se dirige aos contratos informáticos.

Segundo essa autora[63], não há consenso doutrinário sobre o conceito de contrato informático. Porém, aduz que ele se caracteriza pelo desequilíbrio entre as partes em virtude da desigualdade quanto ao conhecimento técnico. Além disso, a maneira mais usual de formalizar essa relação é mediante um contrato de adesão, com exceção do software por encomenda, cuja contratação tende a ser negociada.

A autora ainda afirma[64] que a doutrina hesita em declarar, expressamente, qual seria a natureza jurídica do contrato informático e a sua classificação como contrato típico ou atípico, de tal sorte que as opiniões convergem para um contrato complexo.

A complexidade decorre do fato de que dificilmente os bens e os serviços são contratados de forma isolada (e.g. contratação de software por encomenda com manutenção preventiva), pelo que a doutrina aponta a definição do objeto como um dos aspectos mais problemáticos desses contratos.[65]

Nesse sentido, FABIANA RAMOS[66] também adverte que o contrato de licença de uso possui diversas complexidades, pois não se satisfaz com a mera

---

[62] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 36.
[63] Ibid., pp. 37-40.
[64] Ibid., p. 39.
[65] Ibid., p. 61.
[66] Cf. RAMOS, Fabiana D'Andréa. Aspectos da aplicação do Código de Proteção de Defesa do Consumidor aos contratos de licença de uso de software. **Revista de Direito do Consumidor. São Paulo**, v.12, n.46, abr./jun., 2003, p. 188.

entrega do software, mas exige uma série de outras atividades, tais como a instalação, a implantação, o treinamento de pessoal, a customização e a manutenção.

De acordo com relatório do OCDE[67], há diversas formas de comercialização de software. Eles podem ser comercializados de forma autônoma ("*unblundled*") ou como o componente de um hardware ou pacote de software ("*bundled*"). Em geral, os contratos comerciais envolvem uso de intermediários que atuam como distribuidores e permitem aos adquirentes o direito de instalar, manter e realizar melhorias no software. Além disso, as características econômicas fundamentais dos contratos podem ensejar sua qualificação como bens, serviços, propriedade intelectual ou a combinação dos três.

De todo modo, a qualificação dos contratos não será analisada nesse tópico, mas sim no próximo capítulo. Por ora, cumpre apenas apresentar quais são as espécies contratuais relacionadas à comercialização do software.

Nesse sentido, vale ressaltar que MARIA CECÍLIA SANTOS[68] divide os contratos informáticos em três espécies: (i) contrato de hardware, que trata da compra e venda de equipamentos; (ii) contrato de software, que trata da licença de uso ou distribuição, da cessão e do desenvolvimento de software; e (iii) leasing de material informático, que trata de leasing sobre hardware (embora seja possível o leasing de software, ele não é usado por inconvenientes de ordem prática). A autora ainda menciona contratos de manutenção, mas aduz que a manutenção não costuma ser contratada de forma autônoma, sendo atrelada aos contratos (e.g. compra e venda de hardware ou licença).

Como informado, o objeto da presente dissertação diz respeito aos contratos de comercialização de software. Logo, não analisaremos os contratos relativos ao hardware (compra e venda e *leasing*).

---

[67] Cf. OECD. **The tax treament of software**. Paris: OECD Publishing, 1992, p. 4.
[68] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, pp. 46-65.

Em estudo sobre os contratos propriamente relacionados ao software, PAULO BRANCHER[69] analisou quatro modalidades contratuais considerando seu "ciclo de vida", a saber: desenvolvimento, comercialização, uso e depósito. Partindo dessa proposta, a presente dissertação igualmente fará a análise dos contratos a partir do ciclo de vida do software, mas serão acrescentadas outras modalidades não citadas pelo autor.

Em síntese, os contratos de exploração econômica de software que serão analisados são: (1) desenvolvimento; (2) cessão; (3) licença de comercialização ou distribuição; (4) licença de uso; (5) adaptação; (6) depósito; (7) transferência de tecnologia; e (8) serviços conexos.

3.2 ESPÉCIES CONTRATUAIS

O primeiro contrato a ser analisado é o contrato de **desenvolvimento** de software. Segundo ANA TERESA LOPES[70], trata-se de contrato em que a "*parte contratada firma a obrigação de desenvolver o software que atenda às necessidades específicas da parte contratante*". Também MARCELLO MOTTA FILHO[71] diz que o contrato de desenvolvimento é aquele no qual uma pessoa solicita ao programador um software específico, dotado de características e objetivos próprios. De acordo com o autor, isso qualifica a operação como uma prestação de serviço.

No mesmo sentido, PAULO BRANCHER[72] argumenta que o contrato de desenvolvimento envolve uma prestação de serviço, na qual o empregado, o funcionário público ou o contratado são contratados para realizar a atividade de elaborar um software. Não obstante, alega que esse contrato pode envolver um software de prateleira ou um software customizado.

---

[69] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, pp. 43-96.
[70] Cf. LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.24, n.127, mar./abr. 2016, p. 168.
[71] Cf. MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.5, n.18, jan./mar, 1997, p. 43.
[72] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, pp. 45-46.

No primeiro caso o contratante deseja obter um software padrão que pretende comercializar a terceiros (i.e., age como ente na cadeia de consumo), ao passo que no segundo caso o contratante deseja obter um software para uso próprio (i.e., age como consumidor).

Note-se que a lei brasileira atribui a titularidade do software ao contratante, salvo estipulação em contrário (art. 4º da LSW). Em Portugal, ALEXANDRE PEREIRA[73] aduz que os direitos de autor geralmente pertencem ao criador intelectual, mas a lei portuguesa permite que os direitos sejam cedidos a terceiro, notadamente em caso de obras informáticas criadas por encomenda ou por trabalhador no âmbito do contrato de trabalho.

Já outros países optaram por atribuir a titularidade ao desenvolvedor, salvo se houver disposição em contrário (e.g., Alemanha, Grécia e Itália), de acordo com PAULO BRANCHER.[74]

Essa informação é relevante, pois demonstra que no Brasil, como regra, inexiste transferência da propriedade dos direitos patrimoniais sobre o software no contrato de desenvolvimento, uma vez que ele é detido desde logo pelo contratante.

Por outro lado, não se pode ignorar que o art. 4º da LSW traz a expressão "*salvo estipulação em contrário*". Logo, é possível que o acordo entre as partes preveja que o contratado será o titular dos direitos sobre o software. Nesse cenário, o contratante receberia uma licença de comercialização ou de uso, a qual será analisada adiante.

O segundo contrato a ser analisado é o contrato de **cessão** de software. De acordo com PAULO BRANCHER[75], a LDA admite a comercialização do software por licenciamento, concessão, cessão e outros meios admitidos em direito (art. 49). Analogamente, a revogada Lei nº 7.646/1987 também já tratava da cessão de direitos e licença nos artigos 27 e 28.

---

[73] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Licenças de bens informáticos: software e bases de dados. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n.110, jan./fev., 2011, p.24.
[74] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 48.
[75] Ibid., p. 52.

Segundo esse autor, a cessão se diferencia da licença, porque na primeira o titular transfere a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o software, enquanto na última o titular mantém os direitos patrimoniais sobre o software.[76]

A partir desses critérios, é possível diferenciar a transmissão do direito de autor ("cessão total") da licença de uso ou de distribuição ("cessão parcial"). Enquanto a primeira contempla *alienação* do direito de exclusividade para a exploração do software, a segunda traduz mera *autorização* de uso ou comercialização sobre o bem informático, mantido o direito de exploração com o seu titular.

Logo, o presente estudo empregará o termo "cessão" para se referir à transferência de direitos de forma definitiva com troca de titularidade dos direitos sobre o bem, ao passo que usará o termo "licença" (e não "cessão parcial") para se referir à transferência de direitos de forma provisória e sem a troca de titularidade.

Essa distinção é corroborada por MARIA CECÍLIA SANTOS[77], segundo a qual a cessão diverge da licença por haver (na primeira) a transmissão da titularidade dos direitos patrimoniais (i.e., usar, fruir e dispor) e, por isso, seria bastante semelhante ao contrato de compra e venda no qual a transferência é definitiva e total.

MANOEL SANTOS[78] também aplica a distinção entre a cessão (transmissão total ou parcial dos direitos autorais) e a licença (direito de utilização ou exploração) e complementa dizendo que o cessionário adquire um direito exclusivo oponível *erga omnes* de natureza não temporária, ao passo que o licenciado adquire um direito de natureza temporária por essência, mesmo havendo licença exclusiva que gere direitos *erga omnes*.

---

[76] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 53.
[77] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 59.
[78] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 41.

O terceiro contrato a ser analisado é a **licença de comercialização ou distribuição.** PAULO BRANCHER[79] afirma que a lei não prevê uma forma específica para a comercialização do software (art. 10 da LSW), diversamente do que ocorre com o uso (art. 9º da LSW), o qual deve ser feito necessariamente mediante licença.

ALEX COSTA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[80] descrevem o contrato de licença como o contrato pelo qual o titular de um direito sobre uma coisa incorpórea (licenciante) proporciona a outrem (licenciado) o uso do direito ou de uma faculdade desse direito de forma temporária e onerosa.

O entendimento é corroborado por ALEXANDRE PEREIRA[81], segundo o qual a licença é acordo pelo qual o titular dos direitos concede a outrem uma autorização de utilização do programa de computador, ou de sua cópia, para determinados fins (e.g., produção, distribuição ou utilização final).

Em resumo, a licença é uma autorização do titular do direito (a um terceiro) para certa finalidade, pelo que a licença de comercialização é o poder outorgado pelo titular para que um terceiro (distribuidor) comercialize licenças de uso do software a outrem mediante remuneração.

ANA TERESA LOPES[82] ainda esclarece que na licença de distribuição o proprietário dos direitos de autor sublicencia a exploração do software para terceiros, sem que haja a transferência da propriedade intelectual.

Nesse sentido, MANOEL SANTOS[83] afirma que a finalidade desse contrato é outorgar ao licenciado o direito de "conceder" licenças de uso do programa. Logo, o objeto desse contrato é a concessão de uma parte do direito de exploração

---

[79] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 52.
[80] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 183.
[81] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações eletrônicas: alguns aspectos jurídicos-contratuais. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa, v. 59, n. 3, dez. 1999, pp. 921-922.
[82] Cf. LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.24, n.127, mar./abr. 2016, p. 169.
[83] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 44.

econômica consubstanciada na faculdade de “conceder” licenças de uso aos usuários finais. Assim, o autor prossegue afirmando que o licenciado geralmente adquire três direitos, quais sejam: (i) reproduzir o programa; (ii) sublicenciar a comercialização do programa a terceiros; e (iii) conceder licenças de uso.

Para tanto, o licenciante fornece – ao licenciado – a matriz do programa (em código objeto) ou exemplares, a documentação técnica destinada ao usuário para fins de suporte e, eventualmente, o código fonte e a documentação técnica de caráter confidencial. Por oportuno, vale fazer um esclarecimento: o autor menciona que o distribuidor “concede” licenças de uso, mas o que o distribuidor faz é *comercializar* essas licenças de uso, pois o direito sobre o uso permanece com o titular.

Isso significa que o distribuidor não é aquele que concede a licença de uso, pois tal relação ocorre entre o titular e o usuário final. Afinal, quem consta no contrato de licença de uso (ou nos “termos de uso”) do programa é o titular do software e o usuário final (e não o distribuidor).

Em outras palavras, o distribuidor apenas adquire e revende licenças de uso, o que pode ser feito através da distribuição de cópias/exemplares do programa. Nesse cenário, o distribuidor adquire do titular diversas cópias do programa e as revende a usuários finais que, a partir dessa cópia adquirida do distribuidor, acessam o software e assinam os termos de uso com o titular.

Nesse sentido, oportuno mencionar MARIA CECÍLIA SANTOS[84] para quem a licença de comercialização concede ao licenciado a autorização para produzir ou comercializar por conta própria certo número de cópias de um programa de computador. A autora[85] alega que o vendedor deve declarar expressamente no contrato com o usuário que detém os direitos de comercialização.

---

[84] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, pp. 56-57.
[85] Ibid., p. 62.

Por fim, ALEXANDRE PEREIRA[86] afirma que o distribuidor se limita a vender ou locar as cópias que está autorizado a comercializar, bem como a prestar serviços aos clientes de assistência e manutenção.

Assim, os dois últimos autores corroboram o entendimento de que a licença de distribuição não atribui ao distribuidor qualquer direito sobre o uso do bem, pois a licença de uso é uma relação estabelecida somente entre o titular do direito autoral e o usuário final.

O quarto contrato a ser analisado é o contrato de **licença de uso.** Como citado, o contrato de uso é explorado por meio de licença, pois a contratação através de licença é mandatória (art. 9º da LSW). Esse contrato revela a etapa final do ciclo de vida do software, momento em que o programa chega até o usuário.

De acordo com PAULO BRANCHER[87], a contratação pode se dar de duas formas, por meio de ato único ou de forma continuada, sendo a última conhecida como contrato de fornecimento de software.

No contrato de fornecimento há, além da licença de uso, a obrigação de o titular ou intermediário autorizado continuar a outorga da licença. Isso significa que o usuário pode solicitar a emissão de licenças de uso continuamente, conforme suas necessidades. Note-se que não é necessário o envio do suporte físico a cada nova solicitação, bastando a autorização para elaboração de novas cópias daquelas já licenciadas, de acordo com a remuneração acordada pelas partes.

Segundo ANA TERESA LOPES[88], a licença de uso é a espécie contratual mais comum no mercado de software. Nesse contrato o detentor dos direitos autorais cede a outro contratante o direito de usar o software nos termos das regras e condições previstas no contrato.

---

[86] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações eletrônicas: alguns aspectos jurídicos-contratuais. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa, v. 59, n. 3, dez. 1999, p. 930.
[87] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 65.
[88] Cf. LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.24, n.127, mar./abr. 2016, p. 169.

De acordo com MANOEL SANTOS[89], a finalidade desse contrato é autorizar o usuário que adquiriu uma cópia do software a utilizá-la para uma determinada finalidade. Em geral, a licença tem caráter individual, embora existam licenças corporativas. Logo, o objeto desse contrato de licença de usuário é a concessão de um direito limitado e não exclusivo de utilização do programa de computador.

Analogamente, MARIA CECÍLIA SANTOS[90] aduz que a licença de uso incide exclusivamente sobre a *cópia* do programa, pelo que o licenciado está adstrito a utilizá-la exclusivamente nos termos do contrato.

Dentre tais contratos, cita as chamadas licenças "*shrink-wrap*", os quais são contratos de adesão inseridos nos pacotes do software, cuja mera abertura já enseja a concordância com os termos do licenciamento. Embora fuja ao escopo da presente dissertação, vale mencionar que há debate na doutrina acerca da validade desse contrato. Segundo informa MANOEL SANTOS[91] questiona-se a possibilidade de a mera abertura do pacote já caracterizar a existência de um acordo de vontades formalmente concluído.

A dependência do usuário em relação ao licenciante é ressaltada também pela autora FABIANA RAMOS[92], segundo a qual nessa espécie de contrato o usuário costuma receber apenas o código objeto (i.e., programa legível para o computador), sem acesso ao código fonte.

Além disso, a autora esclarece que a cessão de uso não se confunde com a licença de uso, pois a cessão de uso diz respeito à transferência dos direitos patrimoniais de autor, enquanto a licença é mera autorização de uso limitado.

---

[89] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 39.
[90] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 57.
[91] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 47.
[92] Cf. RAMOS, Fabiana D'Andréa. Aspectos da aplicação do Código de Proteção de Defesa do Consumidor aos contratos de licença de uso de software. **Revista de Direito do Consumidor. São Paulo**, v.12, n.46, abr./jun., 2003, pp. 172-174.

MARCOS WACHOWICZ[93] igualmente esclarece a forma pela qual se opera a licença de uso. Segundo o autor, essa licença é concedida para a utilização do software em um único meio físico (somente um terminal de um computador), sendo vedada a cópia ou reprodução, exceto para backup.

Dessa forma, os autores deixam claro que a licença de uso está vinculada a uma cópia do programa, cujo uso pelo usuário é limitado e restrito àquela cópia. É dizer, o usuário final não adquire o direito de uso sobre o programa, mas a autorização para usar aquela cópia do programa.

O quinto contrato a ser analisado é o contrato de **adaptação**. De acordo com ALEXANDRE PEREIRA[94], nesse caso o cliente celebra com o distribuidor um contrato pelo qual o último se obriga a adaptar determinado programa às necessidades do primeiro, nos termos autorizados pela licença de distribuição. Segundo esse autor, a adaptação pode traduzir mera prestação de serviço ou ainda a criação de obra nova.

Usando nomenclatura diversa para uma atividade assemelhada, MANOEL SANTOS[95] diz que na licença de "desenvolvimento de sistemas" a finalidade do contrato é autorizar o licenciado a desenvolver modificações tecnológicas e derivações do programa original, servindo também para permitir a integração do programa em outros sistemas.

Note-se que, de acordo com o art. 29 da LDA, a adaptação de obras literárias, científicas ou artísticas depende de autorização prévia e expressa do titular. Portanto, é coerente que a adaptação do software seja vinculada aos termos da licença de distribuição.

---

[93] Cf. WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. Curitiba, v.16, n.14, 2001, pp. 130-131.
[94] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações eletrônicas: alguns aspectos jurídicos-contratuais. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa, v. 59, n. 3, dez. 1999, p. 930.
[95] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 39.

O sexto contrato a ser analisado é o contrato de **depósito**. Conforme explica PAULO BRANCHER[96], esse é o contrato no qual há transferência da posse da cópia do código-fonte e dos acessórios pelo licenciante ao depositário, o qual somente o revelará ao licenciado em resposta a uma solicitação e desde que observadas condições previstas contratualmente.

Trata-se de contrato para proteger o código-fonte (e seus acessórios) sob duas perspectivas. De um lado, protege os direitos autorais do licenciador. De outro lado, garante ao licenciado o direito de utilizar um suporte alternativo ao programa, caso o licenciador não cumpra os termos da licença de uso. Isso porque o contrato de depósito garante ao licenciado o acesso ao conteúdo do programa na medida necessária para que ele obtenha suporte técnico, caso o licenciador não efetue o suporte necessário à manutenção do software ou ocorra qualquer outra hipótese prevista contratualmente.

Dessa forma, conclui-se que o contrato de depósito não constitui nenhum tipo de licença, mas tão somente a transferência da posse de cópia do programa e seus acessórios (e.g. descrição do programa e material de apoio). Segundo o autor, o contrato é pouco utilizado no Brasil, mas bastante difundido no exterior. Em geral, o depósito é menos utilizado no software de prateleira e mais usado no caso de software customizados, os quais não necessariamente se submetem ao suporte contínuo do licenciante.

O sétimo contrato a ser analisado é o contrato **transferência de tecnologia**, que está previsto no art. 11 da LSW. Trata-se da operação em que o fornecedor entrega ao receptor a documentação completa e demais dados técnicos que sejam necessários à absorção da tecnologia. Para que tal contrato tenha efeito perante terceiros, é necessário o registro do contrato no INPI.

A partir da referida documentação, o adquirente pode desenvolver, adaptar ou multiplicar o software, explorando-o. Vale ressaltar que esse contrato não se confunde com a cessão de todos os direitos patrimoniais sobre o software, pois a

---

[96] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 93.

transmissão da tecnologia não demanda a alienação integral desses direitos. Dessa forma, o receptor da tecnologia pode explorar o software, sem excluir o titular do exercício de seus direitos patrimoniais.

Nesse sentido, a autora ANA TERESA LOPES[97] afirma que o contrato visa, na verdade, à comercialização do código-fonte e, mesmo diante da transmissão de todos os comandos para a execução do programa, o direito autoral somente se transmite se houver previsão expressa no contrato.

Por fim, o oitavo contrato a ser analisado é o contrato de **serviços técnicos complementares**. Nos termos do art. 8º da LSW, quem comercializa programa deve assegurar aos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa.

Essa obrigação se aplica tanto ao titular quanto ao titular dos direitos de comercialização sobre o programa e persiste mesmo em caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de prejuízos causados a terceiros.

Dentre tais contratos, é possível incluir o chamado contrato de manutenção, definido por ALEX COSTA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[98] como o contrato celebrado entre técnicos e os contratantes em que se costuma estipular visitas periódicas para a atualização e manutenção do software.

No mesmo sentido, MANOEL SANTOS[99] descreve o contrato de prestação de serviços de suporte ou manutenção do software como aquele em que a pessoa jurídica se obriga a dar assistência técnica ao usuário do programa, seja para a solução de dúvidas, seja para o fornecimento de treinamento, consultoria e até novas versões do programa licenciado.

---

[97] Cf. LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.24, n.127, mar./abr. 2016, p. 169.
[98] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 183.
[99] Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n. 25, nov./dez., 1996, p. 40.

Uma vez analisados todas as espécies de contratos, oportuno mencionar que ALEX COSTA, HADASSAH SANTANA e WILSON ALMEIDA[100] citam ainda o contrato de **edição**. Segundo tais autores, nesse contrato o distribuidor se dispõe a assumir a responsabilidade pela estrutura comercial dos programas criados por outras empresas. Essa responsabilização inclui desde a criação de embalagens e banner de divulgação até a identificação de lojas para divulgação do produto. Porém, entendemos que esse último contrato não diz respeito à comercialização do software em si, mas de serviços para a sua promoção, razão pela qual ele foge ao escopo da presente dissertação.

Oportunamente, vale mencionar também o chamado contrato de **segredo ou de confidencialidade** analisado por ANDRÉ BERTRAND[101]. Segundo esse autor, o contrato de segredo é usado por ocasião da comunicação do programa para fins de testes ou avaliação. Como esse contrato se relaciona a uma etapa prévia à comercialização final, ele não se inclui no escopo do presente estudo.

Por fim, vale esclarecer que existem outros contratos que podem envolver a comercialização de software indiretamente, tais como o *Software as a Service* (SaaS), relação contratual no qual o software é mero instrumento do objeto principal, que é a prestação de um serviço. Note-se que essa hipótese também não trata especificamente da comercialização do software em si, sendo matéria alheia ao objeto da presente dissertação.

Dessa forma, a análise das diversas operações de exploração econômica do software enseja a conclusão de que há várias modalidades contratuais a ele relacionadas. Embora a LSW tenha previsto apenas a licença de uso (art. 9º), a licença de comercialização (art. 10) e a transferência de tecnologia (art. 11), tais contratos não são exaustivos. No mesmo sentido, PAULO BRANCHER[102] aduz que a LSW não estabeleceu uma lista taxativa de contratos.

---

[100] Cf. COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.51, n. 204, out./dez, 2014, p. 183.
[101] Cf. BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, pp. 98-99.
[102] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 52.

De fato, a análise empreendida no presente tópico também demonstrou que a qualificação do software enquanto bem protegido pelo direito autoral é apenas o ponto de partida do exame da tributação aplicável, pois o mais relevante é identificar o objeto da relação jurídica pactuado no contrato do qual o software faz parte.

Da mesma forma que o imóvel pode integrar contratos com objetos distintos (e.g. incorporação, venda ou locação) o software também pode ser objeto de comercialização a partir de relações jurídicas diversas. Logo, não cabe falar em tributação do software, mas em tributação aplicável ao contrato de software.

A despeito de existirem diversos contratos de exploração do software, vale esclarecer que o objeto da presente dissertação se restringe às licenças, as quais são a forma de exploração mais comum. De todo modo, serão também analisados os contratos de cessão e de desenvolvimento por serem contratos muito comuns.

Feita a análise descritiva dos contratos, cumpre agora examinar quais são as possíveis qualificações dos contratos vinculados ao software, tema que será objeto do próximo capítulo. Todos os contratos citados serão analisados, com exceção dos contratos de depósito e de serviços técnicos.

Vale esclarecer que há justificativas para a exclusão desses dois contratos. O contrato de *depósito* não constitui nenhuma espécie de licença ou forma de comercialização dos direitos sobre o software. Ademais, trata-se de contrato pouco utilizado no País e que decorre de situação atípica na qual o licenciante não providencia o suporte necessário à manutenção do software.

Ademais, os contratos de *serviços técnicos complementares* também não se vinculam à exploração econômica dos direitos sobre o software de forma direta, sendo apenas serviços conexos ao contrato principal. Isso não significa que não será feito qualquer comentário sobre esse tema, mas sim que eles não serão objeto de análise específica. Como a legislação exige de quem comercializa o software a prestação desses serviços, eles serão analisados juntamente com os contratos de comercialização.

3.3 TIPICIDADE DOS CONTRATOS

Para qualificar os contratos, a primeira pergunta que surge é: tais contratos são típicos e possuem regime jurídico próprio? Como mencionado no tópico anterior, a tipicidade dos contratos não é matéria pacífica na doutrina.

Logo, é preciso identificar se os contratos vinculados ao software possuem uma natureza própria ou se podem ser enquadrados em outras figuras típicas. Para empreender essa análise, é necessário observar o Código Civil, a LDA e a LSW.

O contrato de **desenvolvimento** é mencionado no art. 4º da LSW, mas não há estipulação de seus elementos essenciais. Não há uma figura própria no CC ou previsão específica na LDA.

Por sua vez, o contrato de **cessão** é mencionado no art. 49 da LDA, mas não há estipulação de seus aspectos essenciais. Analogamente, o CC apenas menciona a cessão de direitos patrimoniais de autor no art. 980-A, §5º, que trata empresa individual de responsabilidade limitada. A cessão não é mencionada na LSW.

Os contratos de **licença de uso e licença de distribuição** estão previstos nos artigos 9º e 10 da LSW, respectivamente, mas tampouco há delimitação de seus aspectos essenciais. A licença, de forma geral, é mencionada também no art. 49 da LDA. Diversamente, o CC não prevê figura própria relativa à licença.

O contrato de **adaptação** não é previsto na LDA, nem LSW e tampouco no CC. Ademais, a possibilidade de adaptação de obras intelectuais é meramente mencionada no artigo 29 da LSW.

O contrato de **transferência de tecnologia** é previsto no art. 11 da LSW e há a delimitação de alguns aspectos essenciais, tais como a necessidade de entrega pelo fornecedor ao receptor da documentação completa e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia e o registro do contrato no INPI para que ele produza efeitos em relação a terceiros. Não há previsão de figura análoga na LDA ou no CC.

O contrato de **serviços técnicos complementares** é mencionado no art. 8º da LSW, de forma implícita e, consequentemente, sem a estipulação de seus

aspectos essenciais. Diversamente, a LDA não faz qualquer menção aos serviços dessa natureza. Por sua vez, a lei civil não prevê a figura do serviço técnico, porém o instituto do serviço é regulado pelos artigos 593 a 609 do CC.

A análise da legislação revela, portanto, que apenas o contrato de adaptação não possui previsão e pode ser considerado atípico. Para as demais espécies de contratos há alguma espécie de previsão, seja na lei civil (CC), seja nas leis específicas (LDA e LSW).

Embora seja questionável que a mera previsão legal possa atribuir tipicidade a um contrato, esse será o critério adotado por essa dissertação para identificar a existência de um contrato típico.

Há uma razão para essa premissa: há institutos jurídicos, cuja previsão legal não contém uma definição precisa e nem indica os seus principais elementos, mas que são previstas na lei exatamente por estarem consolidadas pela prática ou pela jurisprudência.

De forma análoga, o autor PAULO BRANCHER[103] defende que a previsão específica na LSW confere tipicidade ao contrato licença e, de todo modo, a discussão seria irrelevante, pois a existência de vários contratos de licença (de uso e de distribuição) já foi reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, bem como pelo direito comparado.

Partindo dessa premissa, concluímos que os contratos de desenvolvimento, cessão, licença de distribuição, licença de uso, transferência de tecnologia e serviços técnicos são típicos.

Por outro lado, a conclusão de que tais contratos são típicos é pouco útil. Afinal, a inexistência de delimitação de seus aspectos essenciais e de regime jurídico próprio demanda que se verifique a possibilidade de enquadrar esses contratos em outras figuras para fins de qualificação do rendimento em matéria tributária.

---

[103] Cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software.** Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 45.

Embora embasado na legislação portuguesa, oportuno citar o raciocínio de ALEXANDRE PEREIRA[104]. O autor considera que a falta de normas específicas sobre a licença não induz à conclusão de que a licença seria um contrato atípico, pois se deve considerar a aplicabilidade de outros tipos de contratos, tais como a compra e venda, locação, prestação de serviços, dentre outros.

Note-se que há uma diferença entre o raciocínio de PAULO BRANCHER e de ALEXANDRE PEREIRA. O primeiro autor admite a tipicidade com base na previsão legal, ao passo que o segundo autor admite a tipicidade de forma indireta pela aplicabilidade outras figuras propriamente típicas.

De todo modo, fato é que a identificação da possibilidade de aplicação de outras figuras se impõe, sejam os contratos de software considerados típicos ou não, exatamente pela falta de atribuição de um regime jurídico próprio pelas leis que os preveem, explícita ou implicitamente.

Logo, a presente dissertação não aprofundará a análise sobre a atipicidade dos contratos relativos ao software, centrando-se na identificação das normas potencialmente aplicáveis para fins de qualificação tributária da operação, em especial aquelas aplicáveis às licenças.

Nesse sentido, oportuno citar novamente o autor ALEXANDRE PEREIRA[105], segundo o qual a análise do contrato da licença deve verificar (i) a finalidade pretendida pelo contrato e (ii) o possível enquadramento da operação em um contrato típico. O autor alerta que o termo “licença” é uma designação genérica que abarca uma série de figuras contratuais, razão pela qual o intérprete deve se atentar para as finalidades.

Tal recomendação também encontra guarida no direito brasileiro, pois o art. 112 do CC determina que se deve atender mais à intenção consubstanciada nas declarações de vontade que ao sentido literal da linguagem.

---

[104] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Licenças de bens informáticos: software e bases de dados. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n.110, jan./fev., 2011, pp. 25-26.
[105] Ibid., pp. 25-26.

Nesse sentido, o presente estudo considerará, sobretudo, o objetivo das partes nos contratos para averiguar o possível enquadramento do contrato e a respectiva qualificação a partir de seu objeto. Eis o objeto do próximo capítulo.

4 CAPÍTULO 3: QUALIFICAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE

4.1 FIGURAS TÍPICAS POTENCIALMENTE APLICÁVEIS

Conforme será analisado adiante, doutrina e jurisprudência citam algumas figuras típicas potencialmente aplicáveis aos contratos relativos ao software, a saber: (i) royalties; (ii) prestação de serviço; (iii) locação; e (iv) compra e venda. Nesse sentido, cumpre analisar cada uma dessas figuras típicas para verificar a possibilidade de aplicação aos respectivos contratos.

O art. 22 da Lei nº 4.506/1964 define ***royalties*** como os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, dentre os quais está a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Essa definição legal permite extrair duas conclusões importantes. A primeira é que o royalty traduz a contraprestação pela exploração de um direito. A segunda é que os royalties pressupõem a exploração do direito por terceiro que não seja o próprio titular ("*salvo quando percebidos pelo autor ou criador*")

Conforme analisado por FERNANDO SCAFF[106], a palavra "royalty" é de origem inglesa e se vincula à ideia de direitos detidos pelo rei ou soberano, de tal sorte que o pagamento a título de royalty seria a forma de atribuir ao rei a parcela que lhe cabe por ser proprietário do bem explorado pelo pagador (e.g. o servo paga royalties – ao soberano – pelo direito de explorar as terras de propriedade desse soberano).

Dessa forma, os royalties são os valores pagos por aqueles que exploram os direitos autorais pertencentes a outrem. Por consequência, os valores recebidos pela exploração dos direitos de autor diretamente pelo titular não podem ser

[106] Cf. SCAFF, Fernando Facury, **Royalties Decorrentes da Exploração de Recursos Naturais Não Renováveis: Incidência e Rateio Federativo**, Tese de Livre-Docência, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 132.

considerados como royalties. Essa operação será bastante discutida no exame de qualificação das licenças, notadamente da licença de distribuição.

Por sua vez, a ***prestação de serviço*** é conceituada pelo direito privado como a obrigação de fazer algo em benefício de terceiro mediante retribuição, nos termos do art. 594 do CC. Não será analisada neste momento a celeuma acerca do conceito de serviço para fins tributários, notadamente a possibilidade de qualificar – ou não – o licenciamento de direitos (i.e., obrigação de dar) como um serviço de qualquer natureza. O tema será abordado no capítulo específico de ISS. Por ora, cumpre mencionar que a operação de prestação de serviços será discutida no exame de qualificação dos contratos de desenvolvimento e adaptação.

Já a ***locação*** é definida pelo art. 565 do CC como a operação na qual uma parte se obriga a ceder à outra o uso de coisa não fungível mediante certa retribuição. O contrato de locação é semelhante, mas não se confunde com os contratos de comodato e de mútuo.

Embora locação e comodato tratem de bens infungíveis (i.e. não passíveis de substituição), eles se diferem porque a primeira é onerosa enquanto o último é gratuito. Por outro lado, a distinção entre locação e mútuo está no objeto: a locação trata de bens infungíveis, enquanto o mútuo trata de bens fungíveis.

A operação de locação será discutida no exame de qualificação do contrato de licença de uso. Por ora, vale mencionar que o comodato é inaplicável, pois cessão e licenciamento de direitos autorais se presumem onerosos. Ademais, a presente dissertação trata dos contratos de comercialização de software a título oneroso.

Por fim, há o contrato de ***compra e venda*** definido pelo art. 481 do CC como aquele em que a parte se obriga a transferir o domínio de certa coisa mediante pagamento do preço. Note-se que essa operação pressupõe a transferência de titularidade sobre certo bem, excluindo a transmissão temporária de direitos. Assim, a operação de compra e venda será discutida no exame de qualificação do contrato de cessão, da licença de distribuição (vinculada à aquisição de cópias ou licenças de uso pelo distribuidor), da licença de uso e da transferência de tecnologia.

Após a descrição dos principais contratos de comercialização do software e das figuras típicas potencialmente aplicáveis, cumpre examinar as possíveis qualificações das operações almejadas em cada contrato.

Para qualificar uma operação é preciso esclarecer a *finalidade* e o *objeto* do contrato, os quais são intrinsecamente interligados. Isso porque a identificação da finalidade almejada pelas partes indica com maior clareza qual o objeto da operação.

Em relação ao objeto, vale citar a advertência de ALEXANDRE PEREIRA[107], segundo o qual não se pode confundir o bem informático com o direito de exploração desse bem, pois nesse último caso o que as partes negociam é a *utilização* ou a *exploração econômica* dos bens informáticos – é dizer, o direito (e não o bem em si). Aí reside a diferença entre a cessão e a licença, como já mencionado.

Além disso, oportuno esclarecer que a comercialização dos direitos sobre o software tampouco se confunde com a comercialização de cópia ou exemplar desse software. Nesse sentido está o art. 37 da LDA, segundo o qual a aquisição de original ou exemplar de uma obra não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais do autor, salvo convenção em contrário entre as partes.

Esse é um aspecto peculiar dos direitos autorais: o seu desmembramento. Isso porque o direito autoral não se confunde com o direito de propriedade de cada exemplar da obra produzida. Note-se que o direito autoral sobre uma peça de teatro pertence ao dramaturgo, ao passo que o leitor-adquirente detém a propriedade sobre o livro adquirido. Tais relações não podem ser baralhadas.

Feitas essas advertências, cumpre realizar o exame de qualificação. Para facilitar a compreensão, a ordem de análise dos contratos até aqui estabelecida (i.e., ciclo de vida do software) será modificada no próximo tópico, o qual dividirá a análise entre contratos principais e demais contratos. Essa opção se justifica pelo fato de que alguns contratos pressupõem a análise de outros.

---

[107] Cf. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Licenças de bens informáticos: software e bases de dados. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro, n.110, jan./fev., 2011, p. 25.

Consequentemente, a ordem do exame de qualificação dos contratos será: (1) cessão; (2) licença de distribuição; (3) licença de uso; (4) desenvolvimento; (5) adaptação; (6) transferência de tecnologia e (7) serviços técnicos.

4.2 QUALIFICAÇÃO DOS PRINCIPAIS CONTRATOS

O presente tópico está destinado a examinar a qualificação dos principais contratos, entendidos como os contratos mais recorrentes e mais analisados pela doutrina e jurisprudência, quais sejam: cessão, licença de distribuição, licença de uso e desenvolvimento. Os demais contratos (i.e., adaptação, transferência de tecnologia e serviços técnicos) serão analisados no tópico subsequente.

A qualificação do contrato de ***cessão*** não oferece maiores complexidades. Como visto, esse contrato pressupõe a alienação do direito patrimonial. Logo, a finalidade do contrato é alienar a titularidade do direito autoral, sendo este último o efetivo objeto da operação.

Nesse contrato, a qualificação deve considerar três aspectos relevantes: (i) trata-se de uma obrigação de dar, o que afasta a qualificação como serviço; (ii) a transferência possui caráter definitivo, afastando a qualificação como locação ou mútuo; e (iii) o objeto é o direito autoral detido pelo titular, o que impede sua qualificação como royalties (i.e., o valor pago pelo direito de explorar um bem de terceiro).

De fato, a figura típica que mais se assemelha a tal operação é o contrato de compra e venda, o qual pressupõe exatamente a transmissão do domínio sobre determinada coisa.

Já o contrato de ***licença de distribuição*** possui algumas complexidades. Em primeiro lugar, porque essa licença envolve uma relação tripartite, na qual o titular do software concede ao distribuidor um direito de exploração do bem, outorgando-lhe o direito de comercializar licenças de uso aos usuários finais. Isto é, há uma relação titular-distribuidor (licença de distribuição) e outra relação distribuidor-usuário (comercialização da licença ou venda do exemplar) e, ainda, uma outra relação titular-usuário (licença de uso).

Note-se que a licença de uso não é necessariamente uma relação tripartite, pois pode ser outorgada diretamente pelo titular ao usuário, ao passo que a licença de distribuição exige a participação de três sujeitos (titular-distribuidor-usuário).

A finalidade da licença de distribuição é outorgar a terceiro (distribuidor) a autorização para explorar o software por meio da comercialização de licenças de uso aos usuários finais. Ocorre que o valor pago pelo distribuidor ao titular no âmbito dessa licença pode ser feito de duas formas, a saber: (i) o distribuidor pode remunerar o titular pelo direito de exploração do software propriamente; ou (ii) o distribuidor pode remunerar o titular pelas cópias do software adquiridas para revenda.

Essas duas hipóteses possuem qualificações jurídicas distintas, embora ambas possam ser encontradas no âmbito do contrato de licença. No primeiro caso, o distribuidor remunera o direito de exploração do direito autoral detido pelo titular, razão pela qual a remuneração paga ao titular constitui pagamento de royalties (i.e., pagamento pelo direito de exploração de direito de terceiro).

Já no segundo caso, o distribuidor não remunera um direito de exploração, mas sim a aquisição das licenças de uso ou das cópias do software. Nesse cenário, não há como falar em pagamento de royalties, mas sim em efetiva aquisição de um bem para revenda.

Isso significa que o mesmo contrato – licença de distribuição – pode albergar duas hipóteses distintas de remuneração. Caso a remuneração diga respeito ao direito de exploração, será royalties. Caso diga respeito à aquisição das licenças ou cópias, será uma compra e venda.

Tal distinção foi analisada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI[108] em parecer jurídico sobre os valores pagos em licença de distribuição pela aquisição de software de prateleira entre empresas do mesmo grupo econômico.

O parecerista esclarece que, na prática, existem casos nos quais o direito de exploração não é remunerado *per se*, integrando o valor de venda das licenças

---

[108] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **IRRF – Software de prateleira – Royalties – fonte de produção no exterior.** São Paulo, 24 de janeiro de 2020. Parecer não publicado, p. 37.

de uso ou dos exemplares. Nesse sentido, cita os comentários ao artigo 12 da Convenção modelo da OCDE[109], segundo os quais os contratos entre o titular e os distribuidores frequentemente atribuem ao distribuidor apenas o direito de distribuir cópias, de modo que o valor pago pelo distribuidor diz respeito à mera aquisição das cópias e não ao direito de exploração do software.

Em tais hipóteses a OCDE recomenda que os direitos relativos à distribuição sejam desconsiderados quando da análise da natureza da operação para fins tributários, independentemente de a cópia ser adquirida de forma física ou eletrônica.

Nesse mesmo sentido, o autor menciona o art. 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, segundo o qual royalties e direitos de licença que o comprador deve pagar como condição para a aquisição das mercadorias importadas devem ser acrescidos ao preço na determinação do valor aduaneiro. É dizer, se os direitos de exploração forem condição para a aquisição da mercadoria eles devem ser incorporados ao preço.

Embora tal acordo não se refira ao software, o autor assevera que ele contempla entendimento análogo ao recomendado pela OCDE, segundo o qual os direitos de exploração não devem modificar a natureza da operação.

Por fim, o parecerista ainda argumenta que a própria legislação brasileira reconhece a possibilidade de o direito de distribuição ser licenciado de forma tácita, quando decorre de outros arranjos contratuais voltados para a obra.

Trata-se do art. 29 da LDA que prevê as hipóteses de autorização do autor para a utilização da obra. Dentre as hipóteses citadas, o inciso VI menciona a "*distribuição, quando não intrínseca ao contrato firmado pelo autor com terceiros para uso ou exploração da obra*". Ora, se a lei exige a autorização quando a licença não for intrínseca, conclui-se que há casos em que ela é intrínseca, hipótese em que, *a contrario sensu*, a autorização é dispensada.

---

[109] Cf. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, p. 282.

Dessa forma, conclui-se que o contrato de licença de distribuição pode conter dois objetos bastante díspares, o que enseja qualificação igualmente diversa. Portanto, é preciso atentar para a discriminação da remuneração no contrato. Caso a remuneração seja feita a título do direito de explorar o software, haverá pagamento de royalties. Caso a remuneração seja feita a título de aquisição de licenças de uso ou cópias do software, haverá compra e venda. Caso o contrato não discrimine a remuneração e preveja a aquisição de licenças ou cópias, é legítimo pressupor que os direitos de exploração estão embutidos no valor do contrato, de modo que prevaleceria a qualificação como compra e venda.

Situação diversa se aplica à **licença de uso**. Vale reiterar que a finalidade desse contrato é conceder uma autorização de uso do software nos estritos termos da licença, geralmente pactuada por meio de contrato de adesão. Logo, o objeto do contrato é a autorização de usar aquela cópia, sem qualquer possibilidade de reproduzir ou sublicenciar aquele contrato.

Dessa forma, a licença de uso não atribui ao usuário a titularidade sobre o direito autoral de uso. Como já analisado, é preciso compreender que (i) a licença de uso não se confunde com a cessão de uso e (ii) a aquisição de cópia de obra não enseja a aquisição de qualquer direito patrimonial sobre o direito autoral.

Nesse contrato também há dois cenários distintos, pois é possível que a licença de uso seja concedida pelo próprio titular ou pelo distribuidor. Na hipótese em que a licença é concedida pelo titular, o objeto da operação é a faculdade de uso sobre a cópia do software, a qual não confere ao usuário final a titularidade sobre os direitos autorais.

Logo, não se trata de serviço por haver obrigação de dar e nem de royalties, pois o rendimento é auferido diretamente pelo titular (e não em virtude de contraprestação pela exploração por terceiro).

Nesse sentido, questiona-se a possibilidade de a operação ser caracterizada como locação ou compra e venda. Como mencionado, a locação pressupõe um direito temporário sobre bem infungível (i.e., bens móveis que não podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade).

Portanto, para que haja locação é preciso que o objeto da transação da licença seja considerado um bem infungível. Na licença de uso o objeto da licença é o direito de uso sobre determinada cópia ou exemplar no software, os quais são fungíveis.

Note-se que não se pode baralhar o direito de uso sobre a *cópia* com o direito de uso do titular sobre a *obra*. O direito autoral de uso é um bem infungível, pois não pode ser substituído por outro, uma vez que recai sobre a obra, protegida de forma específica. Por outro lado, a cópia é fungível e as licenças de uso são ofertadas em caráter não exclusivo, de modo que uma licença de uso sobre um exemplar pode ser perfeitamente substituída por outra licença de uso sobre outro exemplar.

Nesse sentido, seria questionável a possibilidade de qualificar a operação como mútuo, já que ele se refere ao empréstimo de coisas fungíveis. Não obstante, o contrato de mútuo exige a restituição da coisa ao mutuante, o que não parece ocorrer nas licenças de uso de software.

Quando há alienação do *exemplar* ao usuário, a cópia permanece com o usuário, o que há é a vedação ao acesso ao software após o decurso do prazo estipulado em contrato. Como a licença de uso está vinculada à venda da cópia ao usuário, física ou eletronicamente, é possível concluir que a licença é uma condição da venda dessa cópia, pelo que a remuneração devida pela licença deveria ser considerada como parte de integrante do valor pago pelo exemplar. Nesse sentido, a operação seria qualificada como compra e venda na primeira hipótese (licença de uso paga ao titular, vinculada à uma cópia).

Por outro lado, quando não há alienação do *exemplar* ao usuário, o cenário é diverso. Trata-se de hipótese na qual a licença de uso não está vinculada a uma cópia como condição de venda (e.g., quando há renovação da licença de uso de um programa cuja cópia já foi previamente adquirida pelo usuário), pelo que há tão somente a autorização para uso de um bem, o que traduz obrigação de dar em caráter temporário.

Em tal cenário, a operação não seria qualificada como locação, pois o que o titular licencia é a faculdade (ou a autorização) de uso sobre o programa, a qual é

fungível. Por outro lado, tampouco há que se falar em mútuo, pois o direito de uso não é restituível. Afinal, sendo a licença um direito autoral limitado no tempo (no caso, 70 anos conforme a lei atual), o licenciado jamais poderá restituir ao licenciante o direito que recebeu, pois ele é consumido ao longo do prazo do contrato. Dessa forma, no contrato de licença de uso desvinculado da aquisição de uma cópia, o que há é verdadeira cessão de direito.

Já na hipótese em que a licença é concedida pelo distribuidor, o objeto do contrato não é a faculdade de uso sobre a cópia, pois o distribuidor não é titular do direito de uso do software. Novamente, o distribuidor não concede licenças de uso, ele apenas *comercializa* licenças de uso.

Nesse sentido, oportuno citar o raciocínio de LUÍS EDUARDO SCHOUERI[110] no parecer jurídico citado anteriormente. Segundo o autor, o que o distribuidor comercializa é um poder formativo (i.e., o direito de exigir que outrem entregue um direito). Isso porque o distribuidor adquire para revenda o direito de obter, do titular do software, a licença de uso mediante a aceitação dos termos de uso.

É dizer, o distribuidor compra o *direito de obter a licença* (e não a licença em si) e o revende para o usuário. Por sua vez, o usuário adquire um direito que lhe autoriza a exigir do detentor do direito autoral que lhe conceda a licença de uso.

Portanto, a alienação da licença de uso pelo distribuidor não pode ser considerada como um serviço por haver obrigação de dar e tampouco locação por se tratar de alienação definitiva – afinal, o que o distribuidor aliena é um poder formativo sobre a licença de uso e não a própria faculdade de uso, a qual somente pode ser atribuída pelo titular ao usuário.

Além disso, a operação não pode ser caracterizada como royalties, pois não se trata da contraprestação paga – ao titular – pelo direito de explorar aquele bem, mas sim a remuneração paga ao *distribuidor* pela aquisição do poder formativo que não se confunde com o direito detido pelo titular. Novamente, vale esclarecer que

---

[110] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **IRRF – Software de prateleira – Royalties – fonte de produção no exterior.** São Paulo, 24 de janeiro de 2020. Parecer não publicado, pp. 42-43.

royalties são valores devidos ao *titular* do direito que o concede para a exploração de outrem.

Dessa forma, é possível concluir que a operação também seria qualificada como uma compra e venda na segunda hipótese (i.e., licença de uso paga ao distribuidor), mas por outros fundamentos.

Por sua vez, o contrato de ***desenvolvimento*** diz respeito à elaboração de software, que pode ser padronizado/customizável (e.g., quando o contratante deseja obter um software para comercialização posterior a diversas pessoas) ou personalizado (e.g., quando o contratante deseja obter um software para uso próprio).

Como visto, a lei atribui a titularidade do software ao contratante, salvo previsão em contrário. Portanto, a titularidade pode ser atribuída desde logo ao contratante ou mantida com o contratado por previsão expressa no contrato.

Esses comentários já demonstram o principal erro no debate sobre o contrato de desenvolvimento de software, qual seja: considerar que há um único tipo de operação de desenvolvimento, o qual estaria necessariamente vinculado a um software personalizado a ser entregue ao contratante.

Isso porque a jurisprudência costuma aplicar o seguinte raciocínio: se o software é personalizado, então há um contrato de desenvolvimento que, por envolver uma obrigação de fazer, sujeitaria a obrigação ao ISS. Por ora, a tributação não será analisada, pois há um capítulo dedicado ao tema. O que se busca no presente tópico é separar o joio do trigo para demonstrar que há mais de uma configuração possível para o contrato de desenvolvimento.

Em síntese, há dois cenários possíveis, que divergem pelo *objeto* almejado pelo contratante, mesmo que ambos se refiram à contratação da elaboração de um software por encomenda.

O primeiro cenário é aquele no qual o contratante almeja que a *software house* (contratada) elabore o software e lhe *transmita todos os direitos patrimoniais* sobre aquele bem. Nesse caso, o maior interesse do contratante está na criação do bem (obrigação de resultado) e todos os direitos patrimoniais a ele vinculados, razão pela qual a titularidade é atribuída ao contratante desde logo.

Assim, o contrato pode ser qualificado como a prestação de um serviço misto (i.e., elaboração do software, acrescida da entrega de seu código-fonte e todos os direitos patrimoniais). A operação não pode ser qualificada como compra e venda (não há mera transferência de domínio), royalties (não há remuneração pelo direito de explorar bem de terceiro) ou locação (a transferência dos direitos é definitiva).

Já o segundo cenário é aquele no qual o contratante almeja que a s*oftware house* elabore o software, mas lhe confira tão somente a *licença* de distribuição ou uso daquele software, de modo que o contratado mantém a titularidade dos direitos patrimoniais.

Nesse outro caso, a titularidade é mantida com o contratado por estipulação contratual e a operação possui natureza complexa, pois há duas atividades, a saber: prestação de serviço e licenciamento.

Embora esse segundo contrato possua natureza complexa, forçoso concluir que o interesse principal do contratante é a obtenção da licença. Não se ignora que a elaboração do programa é importante, mas seria inócua, se o contratante não pudesse usufruir do software, seja através da distribuição, seja através do uso próprio.

Dado o caráter de contrato complexo, a forma de remuneração fixada pelo acordo é relevante. Afinal, se o acordo não discriminar a parcela cabível a cada operação (i.e., remuneração pela elaboração vs. remuneração pela licença de distribuição e/ou uso), é razoável considerar que todo o valor pago corresponde à remuneração pelo licenciamento.

De todo modo, mesmo que haja tal segregação no contrato ela ainda seria questionável. Afinal, seria uma situação insólita alguém contratar determinada *software house* para que ela fizesse um software do qual não extrairá qualquer vantagem.

Mesmo que as atividades (no caso, elaboração e licença) sejam tidas como autônomas pelo acordo, não é razoável supor que o interesse do contratante seria satisfeito pelo mero adimplemento parcial. Afinal, se o contratado apenas elaborasse o software e se recusasse a licenciá-lo, resguardando para si toda a exploração econômica do bem, todo o contrato seria inócuo para o contratante e,

assim, obrigar o último ao pagamento pelo adimplemento parcial, seria admitir o enriquecimento sem causa do contratado, o que é vedado pelo Código Civil.

Segundo os artigos 884 e 886 do CC, quem enriquecer à custa de outrem, sem justa causa, deve restituir o indevidamente auferido, sendo o dever de restituir aplicável inclusive quando, havendo causa, ela deixar de existir. No caso, não faz sentido permitir que a *software house* seja remunerada por outrem para produzir um bem de seu próprio ativo, ainda que seja decorrente de um contrato inicial de prestação de serviço de desenvolvimento de software por encomenda.

Tais observações ajudam a clarear a complexidade da matéria. Como citado, a jurisprudência costuma tratar do desenvolvimento do software por encomenda como se fosse um serviço, sem maiores considerações. Tal orientação sugere que a jurisprudência tem em mente apenas a primeira modalidade do contrato de desenvolvimento.

Ocorre que, segundo informa MARIA CECÍLIA SANTOS[111], o que se verifica na prática é que dificilmente há transmissão da titularidade do programa com a entrega do código fonte e, mesmo quando isso ocorre, o valor aumenta ou dobra. É dizer, a prática revela que as partes costumam celebrar meras licenças de uso.

Dessa forma, é fundamental qualificar essa segunda modalidade do contrato de desenvolvimento para aprofundar o debate sobre a adequada tributação desse contrato. Nesse cenário, aplicam-se as análises feitas para a licença de uso e licença de distribuição.

Logo, se o contratante receber uma *licença de distribuição*, é preciso verificar a que título o autor foi remunerado. Se o autor contratado for remunerado pelo direito de exploração do software, há pagamento de royalties. Se o autor for remunerado pela aquisição das licenças de uso ou das cópias para revenda, há serviço misto (elaboração e entrega do bem).

Por outro lado, se o contratante receber uma *licença de uso* pela aquisição do exemplar, haveria um serviço misto (elaboração de software e entrega do bem).

---

[111] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 58.

Partindo das premissas expostas, é possível extrair as seguintes conclusões sobre o contrato de desenvolvimento:

(i) o contrato de desenvolvimento de software não deve ser identificado a partir da espécie do software, mas sim pelo objeto contratado;

(ii) o contrato de desenvolvimento comporta duas operações distintas, de acordo com o objeto almejado pelo contratante (i.e., direitos patrimoniais sobre o software ou mera licença de uso ou distribuição do software);

(iii) no caso em que o contratante deseja obter a elaboração do software específico e todos os direitos patrimoniais a ele vinculados, a titularidade é atribuída desde logo ao contratante e o contrato se qualifica como uma prestação de serviço misto (i.e., elaboração do software, acrescida dos direitos sobre o software);

(iv) no caso em que o contratante deseja obter a elaboração do software específico cumulada com a licença de uso e/ou distribuição, a titularidade é mantida com o contratado por estipulação contratual e o contrato possui natureza complexa, pois há duas operações (i.e., prestação de serviço e licenciamento), mas prepondera o caráter de licenciamento; e

(v) nesse segundo cenário, é preciso identificar o objeto da licença, sendo licença de *uso* há serviço misto, sendo licença de *distribuição* há serviço misto se a remuneração do autor for pela aquisição dos exemplares (ou das licenças de uso) para revenda ou royalties se a remuneração for pelo mero direito de exploração.

Pelas razões expostas, conclui-se que a qualificação dos principais contratos de software são royalties, compra e venda, serviço misto ou cessão de direitos. É o que indica o quadro abaixo:

Contrato	Objeto	Qualificação
Cessão	Alienação do direito autoral	Compra e venda

Licença de distribuição	Remuneração pelo direito de exploração do software	Royalties
	Remuneração pela licença de uso ou exemplar	Compra e venda
Licença de uso	Remuneração paga ao distribuidor pelo direito de obter a licença de uso do titular (poder formativo)	Compra e venda
	Remuneração paga ao titular pelo direito de uso vinculado à aquisição de uma cópia do software	Compra e venda
	Remuneração paga ao titular pelo direito de uso não vinculado à aquisição de uma cópia do software	Cessão de direitos
Desenvolvimento	Elaboração do software com todos os direitos autorais atribuídos ao contratante	Serviço misto
	Elaboração do software e licença de distribuição remunerada a título de contraprestação pelo direito de exploração	Royalties
	Elaboração do software e licença de distribuição remunerada a título de aquisição de licenças de uso ou cópia do software	Serviço misto
	Elaboração do software e licença de uso sobre cópia	Serviço misto

4.3 QUALIFICAÇÃO DOS DEMAIS CONTRATOS

Uma vez examinados os principais contratos de exploração de software, cumpre examinar os demais contratos, a saber: (i) adaptação, (ii) transferência de tecnologia e (iii) serviços técnicos complementares.

Como visto, o contrato de ***adaptação*** é aquele no qual o distribuidor se obriga a adaptar determinado programa às necessidades do cliente, nos termos autorizados pela licença de distribuição. Dessa forma, a adaptação pode traduzir mera prestação de serviço ou ainda a criação de obra nova.

Quando há criação de obra nova, podem surgir novos direitos autorais sobre o software adaptado. Isso porque o art. 7º da LDA considera como obra intelectual as adaptações de obras originais apresentadas como uma criação intelectual nova. Nesse cenário, deve-se avaliar quais os direitos autorais (ou direitos conexos) são

transacionados no âmbito do contrato de adaptação. A qualificação da operação dependerá da natureza do bem transacionado, tal qual analisado no tópico anterior.

Já o contrato de ***transferência de tecnologia*** é aquele em que o fornecedor entrega ao receptor a documentação completa e demais dados técnicos que sejam necessários à absorção da tecnologia. A partir da referida documentação, o adquirente pode desenvolver, adaptar ou multiplicar o software, explorando-o.

Dessa forma, a qualificação do valor pago depende dos direitos concedidos ao adquirente através desse contrato. Como visto, ele visa à comercialização do código fonte, razão pela qual aparenta ser uma compra e venda. Porém, não se trata da mera aquisição do código-fonte, vez que o adquirente não se satisfaz apenas com o código fonte, pois almeja a sua exploração.

Logo, ainda que esse contrato não exija a cessão de todos os direitos patrimoniais sobre o software, ele pressupõe que o adquirente possa explorar o material de *alguma* forma. Isso significa que é a partir dos direitos concedidos pelo contrato que se deve identificar a operação, sendo aplicáveis as hipóteses de cessão (se houver alienação do próprio direito autoral), licença de distribuição (se houver a aquisição do direito de comercializar o software) ou licença de uso (se houver a aquisição do direito de usar o software). Novamente, a qualificação varia conforme a natureza da operação, tal qual analisado no tópico anterior.

Por fim, oportuno fazer alguns comentários sobre os chamados ***serviços técnicos complementares*** (e.g., manutenção). Como analisado, eles não são contratos propriamente relativos à exploração de direitos sobre o software, mas tais serviços são impostos a quem comercializa o software. Isto é, o titular e o detentor do direito de comercializar (distribuidor) estão obrigados a prestar os serviços técnicos complementares.

Dessa forma, tais serviços podem ser incluídos tanto em contratos de licença de distribuição (distribuidor é o responsável por assegurar o serviço) quanto em contratos de licença de uso (titular é o responsável por assegurar o serviço). Logo, é preciso observar como tais contratos determinam a remuneração sobre o serviço.

Caso o serviço técnico complementar seja remunerado de forma segregada, a remuneração nada mais é que o preço pela prestação de serviço. Caso o serviço

técnico não seja remunerado de forma segregada, a remuneração deveria receber a mesma qualificação do rendimento principal (i.e., licença de uso ou de distribuição).

Pelas razões expostas, conclui-se que os demais contratos de software não possuem uma qualificação definida, pois podem albergar diversas atividades. O contrato de adaptação pode indicar um serviço puro, mas também pode ensejar a comercialização de novos direitos autorais quando houver a criação de obra nova. Já a qualificação do contrato de transferência de tecnologia depende dos direitos de exploração transmitidos juntamente com o código-fonte. Por fim, os serviços técnicos complementares podem ser remunerados de forma isolada ou de forma integrada ao contrato principal. Se a remuneração for segregada, será qualificada como preço do serviço. Se a remuneração for integrada ao contrato principal, será qualificada conforme o objeto do contrato de licença (distribuição ou uso).

5 CAPÍTULO 4: BITRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE NA LEGISLAÇÃO ATUAL

O atual problema jurídico envolvendo a tributação das operações com o software não diz respeito apenas às dificuldades na identificação da *natureza* da operação, mas no efeito delas.

Diante da insegurança jurídica sobre a qualificação dessas operações, o que se observa é a tentativa deliberada dos entes competentes de amoldar a natureza jurídica do software dentro de seu próprio âmbito de competência.

De um lado, os Estados tentam enquadrar as operações relativas software como uma venda de mercadoria. De outro lado, os Municípios tentam enquadrar tais operações como prestação de serviço.

Na prática, o conflito entre os entes ganhou impulso com a legislação recente. Para exemplificar essa questão, a presente dissertação se limita a analisar as legislações editadas pelo Estado de São Paulo e pelo Município de São Paulo, as quais apresentam claras antinomias quanto ao exercício de competência. Isto é, elas são suficientes para indicar o problema que se quer tratar.

A partir da exposição de tais normas, será possível extrair o resultado dessas antinomias, qual seja: bitributação jurídica. Ocorre que a bitributação é vedada constitucionalmente, de modo que a mesma operação não pode ser submetida ao ICMS e ao ISS – é dizer, ou um, ou outro, ou nenhum; nunca os dois.

Logo, o principal problema tributário relativo ao software é a bitributação. Nesse sentido, é imprescindível analisar a compatibilidade das normas criadas por cada ente em face da Constituição Federal. Para tanto, é preciso identificar o modo pelo qual o Constituinte estabeleceu limites para o exercício do poder de tributar e reconstruir o significado das normas de competência previstas na Constituição.

5.1 CONFLITO NA LEGISLAÇÃO PAULISTA: ESTADO VS. MUNICÍPIO

Para evidenciar o conflito atual entre os entes competentes, oportuno indicar a evolução do tema na legislação estadual e na legislação municipal. Dado o

escopo do presente estudo, trata-se da legislação do Estado e do Município de São Paulo.

No período entre 1999 e 2014[112], a tendência da SEFAZ/SP foi de incluir as operações com software no âmbito do ICMS, sem diferenciar a tributação com base na natureza do software. Em outras palavras, o ICMS incidia sobre o software padronizado ou não.

Note-se que o art. 1º do Decreto nº 51.169/2007 determinava que a base de cálculo era o dobro do valor de mercado do suporte físico. A arbitrariedade da determinação dessa base de cálculo era bastante discutível. De todo modo, tal como colocada, ela exigia um suporte físico, sem o qual não havia com fixar a base tributável.

Assim, durante esse período, a SEFAZ/SP negou a possibilidade de tributar o software comercializado via download. No entanto, o órgão reiteradamente afirmava que as operações com software estavam no âmbito do ICMS, com ou sem suporte físico, de modo que a dispensa em caso de transferência eletrônica decorria tão somente da legislação que calculava o tributo com base no suporte.

Isso significa que o órgão possuía entendimento consolidado de que o ICMS incidia sobre a *operação* com software e não apenas sobre o seu suporte físico. Nesse sentido, bastaria uma alteração na legislação relativa à base de cálculo para permitir a tributação do software comercializado via download.

Entre 2015 e 2017[113], a SEFAZ/SP começa a diferenciar o regime tributário de acordo com a espécie do software. Isto é, incidência de ICMS para o software

---

[112] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 187/2009, de 15 de abril de 2009; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 405/2009, de 4 de junho de 2009; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 630/2010, de 5 de novembro de 2010; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 234/2011, de 10 de Junho de 2011; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 494/2011, de 24 de Outubro de 2011; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 2204/2013, de 01 de Novembro de 2013; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 3758/2014, de 26 de Setembro de 2014.

[113] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6436/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6493/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 7651/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8714/2016, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8740/2016, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8741/2016, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 10382/2016, de 28 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à

de prateleira e de ISS para o software por encomenda, de acordo com a linha proposta pelo STF no RE 176.626, o qual será analisado em tópico próprio.

Por outro lado, o órgão estadual passa a se manifestar de forma favorável a um conceito mais amplo de “mercadoria”, mitigando o caráter corpóreo do bem. Nessa segunda fase, a antiga regra da base de cálculo (isto é, dobro do valor do suporte físico) já havia sido revogada.

De acordo com a nova legislação, o tributo passou a ser calculado sobre o valor efetivo da operação, o que incluía o valor pago pela licença (cf. art. 37 das Disposições Transitórias do RICMS/SP).

Assim, a operação com download passou a ser igualmente tributável pelo ICMS. Porém, o órgão negava a possibilidade de tributar o download enquanto o local de ocorrência do fato gerador não fosse definido pela legislação.

Durante esse período, houve a publicação do Convênio ICMS nº 106/2017 pelo CONFAZ, o qual disciplinou a cobrança do ICMS sobre as operações com bens e mercadorias digitais comercializadas através de transferência eletrônica de dados. Em síntese, o Convênio autoriza a tributação da saída destinada ao consumidor final, concedendo isenção nas saídas anteriores.

Dentre os bens e mercadorias digitais, o órgão incluiu software, programas, jogos e arquivos eletrônicos, aplicativos e congêneres, comercializados através de download. Por outro lado, o Convênio exige que eles sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados (isto é, sejam customizáveis).

Logo, é errôneo concluir que o Convênio admite a tributação por ICMS sobre qualquer operação com software, pois ele inclui a apenas comercialização de software *padronizado* via transferência *eletrônica* e para o *consumidor final*. Essa arrecadação é permitida tanto na saída interna quanto na importação.

Consulta Tributária 10482/2016, de 31 de Outubro de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 13194/2016, de 10 de Novembro de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15093/2017, de 18 de Abril de 2017; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15319/2017, de 09 de Junho de 2017.

Importante destacar que o Convênio utiliza o termo “comercialização” e cita duas hipóteses, a saber: venda ou disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico.

Isso é importante porque o mero ato de disponibilizar algo traduz obrigação de dar, que não necessariamente enseja a transferência de titularidade do bem. E, como será analisado adiante, questiona-se a possibilidade de tributação por ICMS nesse cenário, sob o argumento de que o ICMS pressupõe operação mercantil na qual há transferência de titularidade sobre o bem.

Após a publicação do Convênio, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº. 63.099/2017, que alterou o RICMS (Decreto nº 45.490/2000) para prever a incidência do tributo sobre comercialização de bens e mercadorias digitais. Ato contínuo, o Estado publicou a Portaria CAT nº 24/2018, a qual trouxe algumas questões adicionais.

Assim como no Convênio ICMS nº 106/2017, a Portaria restringe a tributação ao software padronizado, empregando expressões como “*não personalizados*” e “*de prateleira, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados*”.

Porém, ela esclarece que o termo “transferência eletrônica” inclui o download e o acesso pela “nuvem”. Além disso, a Portaria exige a cessão definitiva através de download apenas no caso de conteúdos (áudio, vídeo, imagem e texto).

Ao não exigir a cessão definitiva para o software e admitir a incidência em caso de acesso via nuvem, a legislação reforça os questionamentos sobre a efetiva transferência de titularidade.

Não sem razão, o Convênio foi contestado pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) por meio da ADI 5.958[114]. Dentre os pedidos, a BRASSCOM pediu a declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 2º, I da Lei Complementar nº 87/1996, sem redução do texto, para afastar qualquer interpretação que permita a incidência de ICMS sobre operações de transferência eletrônica de software e congêneres.

[114] Cf. STF, ADI 5.958/DF, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, j. 21/06/2018.

Note-se que um dos argumentos suscitados pela BRASSCOM é exatamente a inexistência de circulação (isto é, transferência de titularidade do bem objeto da operação) na hipótese de disponibilização do software em nuvem.

Ademais, a associação argumenta que o licenciamento e a cessão de uso de software estão incluídos na competência municipal. Até o presente momento, a ADI 5.958 não foi julgada e não teve sequer a medida cautelar analisada. O último andamento foi a manifestação da PGR, que é favorável à improcedência do pedido por entender que inexiste bitributação pelo fato de o STF ter fixado a tributação de software padronizado por ICMS e de software desenvolvido por encomenda por ISS.

Dessa forma, verifica-se que a legislação em vigor mantém a distinção com base nas espécies de software, tributando o software padronizado e excluindo o software personalizado do âmbito de incidência do ICMS, o que é corroborado pela tendência atual do SEFAZ/SP[115]. Isso porque os casos mais recentes se pautam na vigência do Convênio ICMS nº 106/2017, admitindo a tributação de software padronizado comercializado por download pelo ICMS.

Por outro lado, a legislação relativa ao ISS se desenvolveu em sentido oposto. Inicialmente, a lista de serviços constava no Decreto-lei nº 406/1968. Dentre os serviços incluídos na incidência do ISS, constava a locação de bens móveis (item 52) e não havia qualquer menção específica à licença de software.

Ocorre que a lista do referido decreto foi substituída pela lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nessa nova lista a atividade de locação de bens móveis foi excluída por veto presidencial. Por ora, cumpre apenas mencionar que tal veto foi justificado com base na jurisprudência do STF à época (RE 116.121[116]), a qual exigia uma obrigação de fazer para caracterizar um serviço e, assim, não

---

[115] Nesse sentido, cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 17594/2018, de 03 de Maio de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 17846/2018, de 28 de Agosto de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18042/2018, de 04 de Setembro de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18151/2018, de 09 de Outubro de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18423/2018, de 25 de Abril de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22283/2020, de 11 de setembro de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22417/2020, de 19 de novembro de 2020; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22772/2020, de 15 de dezembro de 2020.

[116] Cf. STF, RE 116.121/SP, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, j. 11/10/2000.

permitia a incidência de ISS na atividade de locação por ser obrigação de dar. Esse assunto será analisado em tópico próprio.

Por outro lado, a nova lista passou a incluir diversas atividades relacionadas ao software no rol de serviços tributáveis. Dentre essas atividades, destacam-se: desenvolvimento de sistemas e programação (itens 1.01 e 1.02); elaboração e manutenção de software (itens 1.04 e 1.07); processamento e hospedagem de dados (item 1.03)[117]; disponibilização de conteúdos pela internet sem cessão definitiva (item 1.09) [118] e licenciamento e cessão de uso de software (item 1.05). Como era de se esperar, essa lista foi reproduzida na legislação municipal de São Paulo (cf. lista do art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/2012 e alterações).

Ato contínuo, o Município de São Paulo publicou o Parecer Normativo SF nº 01/2017, segundo o qual licenciamento ou cessão de direito de uso de software enquadram-se no subitem 1.05. Tal qualificação é válida para o software obtido por (i) suporte físico, (i) download e (iii) instalação em servidor externo (SaaS). Nesse último caso, seria ainda possível enquadrar partes da contratação nos subitens 1.03 (hospedagem de dados) e 1.07 (manutenção de software).

Vale ressaltar que o Parecer torna irrelevante a espécie de software, pois afirma que a qualificação – no item 1.05 – independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (software por encomenda) ou ser padronizado (software de prateleira ou "*off the shelf*").

Além disso, tal interpretação é vinculante para os órgãos municipais e revoga as disposições em contrário, bem como as soluções de consulta emitidas antes do parecer e com orientação oposta.

Dessa forma, conclui-se que a tendência atual do Município de São Paulo é diametralmente oposta à tendência do Estado de São Paulo. Enquanto o Estado diferencia a tributação pela espécie do software e exige ICMS sobre o software

[117] A hospedagem de dados foi incluída posteriormente por meio da Lei Complementar nº 157/2016.
[118] O item 1.09 só foi incluído posteriormente por meio da Lei Complementar nº 157/2016.

padronizado, o Município não atribui tratamento diferenciado às espécies de software, incluindo ambas no âmbito de incidência do ISS.

Note-se que o referido Parecer foi publicado em julho de 2017, ao passo que o Convênio ICMS nº 106/2017 foi publicado em outubro de 2017. Isto é, poucos meses depois e ambas as normas estão vigentes.

Portanto, a partir da legislação atual, é possível que as operações de licença de software sejam submetidas ao ISS em virtude da LC nº 116/2003 e do Parecer Normativo SF nº 01/2017 e, simultaneamente, submetidas ao ICMS em virtude do Convênio nº 106/2017.

5.2 COMPETÊNCIA PRIVATIVA E VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO

Como visto, a legislação paulista – estadual e municipal – em vigor enseja a bitributação sobre software padronizado. Tal cenário representa um problema jurídico relevante, pois a bitributação jurídica é vedada pela Constituição.

A Constituição de 1988 distribui competências *privativas* para instituição de impostos à União, Estados e Municípios por meio dos artigos 153, 155 e 156, respectivamente. Conforme aduz RICARDO LOBO TORRES[119], a face negativa dessa competência é que nenhum outro ente público, além do titular do poder impositivo, pode instituir o tributo sobre a matéria discriminada na Constituição.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI[120], a rígida repartição de competências não é inerente ao sistema federal. Segundo esse autor, o que o sistema federal exige é assegurar às pessoas jurídicas de direito público a sua autonomia financeira, a qual implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.[121]

---

[119] Cf. TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário,** vol. IV - Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 91.
[120] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competências residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética: 1998, pp. 82-83.
[121] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 258.

Diversamente, ÁVILA[122] entende que a rígida repartição de competências é um requisito do sistema federativo. Segundo esse autor, a autonomia federativa significa o poder de cada ente federado para (i) instituir tributos e (ii) auferir e gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação.

Essa divergência diz respeito à discussão quanto ao sentido de "autonomia financeira". Isto é, se a autonomia exige a "repartição das fontes de receita" ou se bastaria a mera "repartição do produto da arrecadação" nos dizeres de JOSÉ MAURÍCIO CONTI[123].

De todo modo, fato é que a rígida repartição de competências foi a opção do Constituinte de 1988. SCHOUERI[124] sugere duas justificativas para essa opção. De um lado, a adoção de regime rígido de repartição de competências tributárias foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessários à manutenção de sua independência, conforme o próprio sistema federativo determina.

De outro lado, a repartição de competências nos tributos não vinculados (no caso, impostos) visa a proteger o contribuinte contra o excesso de tributação. [125] Afinal, se várias pessoas jurídicas pudessem tributar o mesmo fenômeno, a cumulação de incidências acabaria por ultrapassar a capacidade contributiva manifestada.

Analogamente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO[126] aduz que a carga tributária deve ser dimensionada de acordo com as diretrizes consagradas pelo ordenamento jurídico, especialmente aquelas fixadas pela Constituição, dentre as quais estão os princípios de *capacidade contributiva* e vedação ao confisco. Nesse

---

[122] Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. **IVA, uma proposta inconstitucional**. Exame, São Paulo,18 de outubro de 2018.
[123] Cf. CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 189.
[124] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competências residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética: 1998, p. 82.
[125] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 267-268.
[126] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**.10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 153.

sentido, o autor afirma que a discriminação de competências tributárias por meio de específicas materialidades impede a bitributação, ainda que essas materialidades possam denotar semelhanças.

Em síntese, a bitributação é a exigência de tributos sobre a mesma situação por duas pessoas de direito público. É dizer, dois sujeitos ativos tentam exercer sua pretensão tributária sobre a mesma situação de fato. O exemplo disso é a tributação sobre a licença de software padronizado, que pode sofrer a incidência de ICMS e de ISS, de modo que a mesma operação é tributada pelo Estado e pelo Município simultaneamente.

Nesse sentido, oportuno citar o esclarecimento de SCHOUERI[127], segundo o qual a bitributação não veda o acúmulo de tributos, mas sim o acúmulo de tributos *por poderes diferentes*. Isto é, a Constituição veda a bitributação, mas não o *bis in idem* (i.e., acúmulo de tributos pela mesma pessoa jurídica de direito público, de que é exemplo o acúmulo de IRPJ e CSL).

Dessa forma, conclui-se que a bitributação é o resultado de uma invasão de competência. Segundo RICARDO TORRES[128], essa invasão de competência ocorre quando um ente público legisla sobre matéria reservada a outra entidade pela Constituição. Trata-se, portanto, de um procedimento inconstitucional.

Uma vez que há rígida repartição de competências e as competências dos impostos são excludentes entre si, forçoso concluir que não há meio termo: ou a operação de licença será tributada por ICMS ou por ISS ou ainda por nenhum desses tributos, mas nunca por ambos.

Em sua defesa, os entes competentes podem alegar que sua legislação não extrapola o seu âmbito de competência, de modo que não há exercício ilegítimo de competência, mas divergência quanto à qualificação das operações. Dessa forma,

---

[127] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competências residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética: 1998, p. 85.
[128] Cf. TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário,** vol. IV - Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 92-93.

o ente alegaria estar exercitando sua competência legitimamente, pois o outro ente é que estaria equivocado em sua análise.

Na prática, o cenário atual deixa claro que a origem da disputa entre os entes para incluir o software em seu âmbito de competência reside na *qualificação* dessas operações.

Conforme aduz CLÉLIO CHIESA[129], a discussão tem origem na dificuldade de definir a natureza da exploração econômica do software como (i) operação mercantil, (ii) prestação de serviço ou (iii) outra hipótese.

Logo, a qualificação é fundamental para identificar qual o ente competente, o que é especialmente importante na hipótese de conflito de ICMS e ISS. Como as competências são excludentes, ao se definir que o Município é competente, exclui-se a possibilidade de tributação pelo Estado e vice-versa.

Nesse sentido, surge a pergunta: como regular qual o ente competente para a tributação em caso de conflito? Segundo o próprio texto constitucional, cabe à lei complementar dispor sobre o conflito de competências (cf. art. 146, I da CF), bem como estabelecer normas gerais sobre fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição (art. 146, III, 'a' da CF).

Embora não haja muitas dúvidas quanto ao instrumento de resolução desses conflitos a liberdade do legislador é alvo de muita controvérsia. Afinal, poderia a lei complementar definir fatos geradores com o intuito de frustrar a repartição de competências estabelecida pelo Constituinte? Posta nesses termos, a resposta seria negativa, vez que a lei complementar é norma hierarquicamente inferior à Constituição.

Porém, a pergunta pertinente não deve ser se a lei complementar pode violar ou não a Constituição, porque ela claramente não pode, mas sim quais foram os limites dados pela Constituição para identificar o que a lei complementar pode ou não fazer.

---

[129] Cf. CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo.** São Bernardo do Campo, v.7, n.9, 2003, pp. 37-38.

Nesse sentido, o caminho para a resolução do conflito de competência varia conforme a interpretação adotada sobre o que foi realizado pelo constituinte. Trata-se do debate sobre a fixação de conceitos ou tipos no texto constitucional.

De fato, a classificação dos termos empregados no texto constitucional como "tipos" ou "conceitos" é alvo de intensa controvérsia doutrinária. A jurisprudência também não é uníssona em relação ao tema.

Embora a tendência no STF seja favorável à interpretação conceitual a partir do RE 116.121, alguns ministros flertaram com a vertente tipológica no RE 651.703[130] – porém, há que se ressalvar que o mérito desse último caso não é o emprego de tipos ou conceitos pelo Constituinte e sim a controvérsia sobre a existência de um conceito econômico ou jurídico de serviço na Constituição.

De um lado, SCHOUERI[131] defende que nem sempre se extrai um conceito da Constituição, pois muitas vezes o constituinte se referiu aos impostos a partir de uma aproximação tipológica.

O argumento para tal raciocínio é o seguinte: se os artigos 153, 155 e 156 da Constituição tivessem estabelecido conceitos, deles se extraíram os limites de competência, o que tornaria desnecessário o emprego da lei complementar para a resolução de conflitos.

Dessa forma, conclui esse autor que os impostos teriam tipos descritos na Constituição, competindo à lei complementar a *definição* do fato gerador por meio de *conceitos* legais.

De acordo com a linha proposta por SCHOUERI, o legislador poderia incluir novas operações no tipo "mercadoria" ou "serviço", desde que utilizasse a lei complementar, pois o tipo admite evolução.

Como os serviços tributáveis são aqueles definidos por lei complementar e não compreendidos na competência tributária dos Estados, seria defensável que não há uma escolha *a priori* do Constituinte pela tributação do software pelo ICMS

---

[130] Cf. STF, RE 651.703/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, j. 29/09/2016.
[131] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 278-283.

ou ISS. O que não pode existir é a bitributação, pois haveria a aplicação da regra do tudo ou nada – isto é, ICMS ou ISS.[132]

Dessa forma, não seria relevante perquirir sobre a existência de obrigação de dar ou de eventual locação de bem móveis, bastando a caracterização da operação como um serviço – em sua acepção mais ampla, como uma operação que gera uma utilidade econômica para outrem – pela lei complementar.

Assim, não seria inconstitucional a inclusão do licenciamento de uso de software como um serviço tributável pelos Municípios. É dizer, o tipo "serviço" admitiria a inclusão dessas operações no campo de incidência do ISS e, como a escolha foi feita pelo legislador complementar por meio da LC nº 116/2003, a tributação pelo ISS seria devida.

Contrariamente, ÁVILA[133] argumenta que o Constituinte já predeterminou o conteúdo material para o exercício da competência, fixando conceitos e não tipos. Nesse sentido, o autor defende que a lei complementar não teria a função de definir a competência dos entes, mas de evitar, em caráter geral e abstrato, potenciais conflitos de competência quando o âmbito material da hipótese de incidência repercute na competência de mais de uma pessoa política.

Segundo o autor, a própria jurisprudência do STF vincula os intérpretes aos conceitos fixados na Constituição, como bem exemplifica o RE 166.772[134] no qual o ministro MARCO AURÉLIO afirmou que a flexibilidade dos conceitos, conforme os interesses em jogo, implica uma insegurança incompatível com a Constituição.[135]

Dessa forma, na linha proposta por ÁVILA, seria irrelevante o argumento de que o legislador complementar optou pelo ISS, porquanto a tributação por esse imposto só seria admissível, caso a operação com o software cumprisse dois

---

[132] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo e GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionais. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 253-254.
[133] Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 197.
[134] Cf. STF, RE 166.772/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, j. 12/05/1994.
[135] Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 221-223.

requisitos, a saber: (i) estar incluída no conceito constitucional de serviço; e (ii) não estar incluída no conceito constitucional de mercadoria.

No mesmo sentido, é possível citar ainda o RE 191.454[136], caso em que o ministro SEPÚLVEDA PERTENCE defendeu a delimitação do âmbito do ICMS – e por exclusão, do âmbito do ISS – a partir do *conceito* constitucional de mercadoria.

Em outras palavras, ÁVILA entende que a Constituição pressupôs conceitos na hora de delimitar as competências. Assim, só poderiam ser tributados pelo ICMS os fatos geradores relacionados à circulação de mercadorias, o que torna fundamental verificar os conceitos pressupostos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”.

Do mesmo modo, somente podem ser tributados por ISS os fatos geradores relacionados à prestação de serviços, o que torna fundamental identificar o conceito pressuposto de “serviço”. Nessa outra linha, a depender da definição que se entenda pressuposta, a operação com software poderia ser excluída do campo de tributação de ICMS, ISS ou ambos.

Como bem demonstra o exemplo o software, essa discussão não representa uma questão doutrinária de pouca relevância prática. Afinal, a depender da linha de interpretação adotada (tipo ou conceito), a consequência será a admissão da tributação por um ente ou não.

Dessa forma, é imprescindível investigar quais foram os limites dados pelo Constituinte na fixação da materialidade dos tributos.

5.3 FIXAÇÃO DA MATERIALIDADE PELAS REGRAS DE COMPETÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Para compreender a materialidade determinada pelo Constituinte é preciso fixar algumas premissas teóricas em relação ao limite dado pelo Constituinte. Para tanto, é necessário esmiuçar o debate sobre tipos e conceitos, começando por esclarecer o sentido desses termos.

---

[136] Cf. STF, RE 191.454/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 08/06/1999.

Segundo ÁVILA[137], o ***conceito*** é o significado de um termo, que consiste nas propriedades necessárias e suficientes que ele conota (significado intencional: sentido) ou nos membros da classe que ele denota (significado extensional: referência).

Assim, dizer que o conceito "X" conota as propriedades "a", "b" e "c", enseja a conclusão de que "X" seria a soma dessas propriedades (X = a + b + c). É dizer:

(i) só há "X", quando houver "a", "b" e "c" (propriedades necessárias);

(ii) uma vez presentes "a", "b" e "c", há "X" (propriedades suficientes); e

(iii) a inclusão de propriedade(s) adicional(is) desnatura o significado original (propriedades exaustivas).

Nesse sentido, a conclusão de que há um conceito de "circulação" para fins de ICMS enseja a necessidade de indicar as suas propriedades necessárias, suficientes e exaustivas. Por exemplo: a circulação é a transferência ("a") da titularidade jurídica ("b") em caráter definitivo e não precário ("c").

Por sua vez, o autor argumenta que o **tipo** é a descrição de um termo, que consiste nas propriedades típicas comumente existentes a serem examinadas conjunta e concretamente. Logo, as propriedades não são necessárias e nem suficientes para a verificação do tipo.

Como aquilo que é típico em um dado momento, pode se tornar atípico em outro, as propriedades tampouco são exaustivas. Além disso, admitindo-se a integração de novas propriedades sem desnaturar o tipo, ele seria mutável por natureza (Y = a, b e/ou c, e outras).

Portanto, dizer que o tipo "Y" descreve as propriedades "a", "b" e "c", enseja a conclusão de que o tipo pode ocorrer quando algumas delas estiver ausente. Isto é, há Y quando houver "a" e "c", mesmo ausente "b".

Tomando outra vez o exemplo da "circulação" para ICMS, admitir um tipo enseja a conclusão de que a circulação costuma ser a transferência ("a") da

---

[137] Cf. ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 11-13.

titularidade jurídica (“b”) em caráter definitivo e não precário (“c”). No entanto, haveria a circulação quando houvesse a transferência meramente física e em caráter precário – afinal, a transferência, ao menos, estaria presente.

Partindo dessas premissas, ÁVILA[138] conclui que o debate sobre o conflito entre tipos e conceitos é falso, pois a dicotomia entre “tipos” e “conceitos” sequer faz sentido. Afinal, esses termos não exprimem significados pertencentes ao mesmo universo discursivo.

O conceito traduz um enunciado que conota as propriedades necessárias e suficientes para guiar a conduta do destinatário (*o que se deve fazer* – plano prescritivo e normativo), enquanto o tipo traduz um enunciado que conota as propriedades exemplificativas para descrever aquilo que habitualmente ocorre (*o que é* – plano descritivo e cognoscitivo).

Nesse sentido, o autor conclui que o “tipo” é incompatível com as regras de competência, pois a regra de competência tributária da Constituição de 1988 é enunciado prescritivo (função de influenciar o comportamento do destinatário), com eficácia comportamental direta (norma imperativa: comando ou proibição) e indireta (norma não imperativa: permissão ou faculdade), qualificado como abstrato (regra hipotético-condicional, “*se, então*”), heterônomo (autoridade difere do destinatário) e coativo (com sanção e consequência normativa).

O enunciado é prescritivo porque o Constituinte dirige o comportamento do ente federado competente (heterônomo) para instruir o tributo (faculdade), fixando os limites para o exercício legítimo de competência (proibições). Assim, previu a hipótese de incidência (abstrata) que autoriza a cobrança do tributo e fora da qual não há poder de tributar (consequência normativa de invalidade material da norma).

Portanto, os limites dados pelo Constituinte não seriam tipos, uma vez que eles são descritivos e as regras de competências são enunciados prescritivos. Dessa forma, ele conclui que os termos que fixam a materialidade dos tributos

---

[138] Ibid., pp. 17-26.

deveriam ser compreendidos como efetivos conceitos. Por outro lado, o autor[139] não ignora que há ainda dois argumentos favoráveis à linha tipológica, a saber:

(i) a Constituição atribuiu à lei complementar a função de definir os fatos geradores, de modo que os termos não teriam sido conceituados; e

(ii) se a Constituição estabelecesse conceitos, não surgiriam conflitos de competência a serem resolvidos por meio de lei complementar (cf. art. 146, I da CF).

Contudo, ÁVILA[140] afirma que o primeiro argumento baralha o significado de "definição" e "conceito", pois a primeira é o enunciado que explica o conceito, esclarecendo os limites do último.

Os conceitos precisam ser definidos, pois a linguagem é imprecisa e há graus de abstração dos conceitos, fazendo que as definições sejam necessárias para reduzir a sua indeterminação. Isto é, as definições não criam conceitos, mas os explicam. Não se pode exigir dos conceitos exatidão absoluta e mesmo as definições padecem de ambiguidade e vagueza, próprias da linguagem.

Portanto, o fato de o Constituinte não ter definido os conceitos não significa que eles não existam no texto constitucional, vez que eles foram pressupostos com base nas leis vigentes à época de promulgação da Constituição.

Afinal, quando o Constituinte empregou um termo dotado de significado comum (ordinário ou técnico) sem lhe atribuir uma definição estipulativa ou uma redefinição, ele incorporou o significado comum que o termo apresentava à época.

Isso significa que os termos constitucionais exprimem significados, sendo as definições a mera explicitação que os torna mais precisos, mas nunca exatos. Dessa forma, a atribuição dada à lei complementar para definir os tributos não pressupõe que eles não tenham sido conceituados pela Constituição, direta ou indiretamente, expressa ou implicitamente.

---

[139] Ibid., pp. 39-40.
[140] Ibid., pp. 43-67.

O que não se pode admitir é a inexistência de qualquer significado relativo aos termos empregados pelo Constituinte na discriminação de competências previamente à interpretação, desconsiderando-se significados já consolidados pela doutrina, legislação e jurisprudência ao longo do tempo.

Nesse sentido, o autor conclui que o legislador complementar não impõe o significado dos termos, mas os explicita dentro dos limites pressupostos à época – isto é, os significados mínimos incorporados ao uso ordinário e técnico da linguagem. Afinal, se a Constituição fosse o que o legislador infraconstitucional diz que é, os atos legislativos jamais seriam declarados inconstitucionais.

Em relação ao segundo argumento favorável à tese tipológica (papel da lei complementar de resolver conflitos de competência), o autor diz que o raciocínio desconsidera que a discriminação entre competências ordinárias exclusivas e competências residuais específicas só faz sentido se os termos conotarem propriedades vinculantes.

Portanto, a presente dissertação toma por premissa que a Constituição fixou conceitos, de modo que os termos empregados pelo Constituinte para atribuir poder de tributar possuem significados que conotam propriedades necessárias, suficientes e exaustivas a serem examinadas individualmente.[141]

A despeito da existência de argumentos doutrinários[142] relevantes a favor da linha tipológica, a presente dissertação toma por premissa que a rigidez da repartição de competências traduz a intenção do legislador de condicionar a atuação da lei complementar e não apenas de orientá-la.

Assim como proposto por ÁVILA, conclui-se que o exercício de competência foi condicionado à presença de propriedades necessárias e suficientes, e não meramente orientado pela presença de propriedades flexíveis, ilimitadas e exemplificativas (tipos), cenário em que a ausência de alguma propriedade não ensejaria exercício ilegítimo do poder de tributar.

---

[141] Ibid., p. 9.
[142] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Como analisado, o tipo se caracteriza pela abertura à incorporação dinâmica de novas propriedades. Logo, adotar a linha tipológica ensejaria a conclusão de que a regra de competência poderia ser definida por seu próprio exercício. Isto é, o Direito seria guiado pela conduta e não o contrário, tal como criticado por ÁVILA[143].

Nesse cenário, o próprio destinatário da norma poderia se autorregular. Não obstante, tal entendimento alijaria as regras de competência de seu caráter prescritivo, de forma incoerente com o esmero do Constituinte em estabelecer competências excludentes aos entes federados.

Ademais, admitir que a lei altere o conceito constitucional pressuposto à época, implica aceitar que o texto constitucional poderia ser modificado por legislação infraconstitucional, o que é vedado.

Por essas razões, a linha conceitual será adotada como premissa teórica, o que enseja uma consequência prática fundamental: sendo os termos utilizados pelo Constituinte qualificados como conceitos, conclui-se que todo exercício de competência é limitado pela presença de certas propriedades, de modo que a ausência de apenas uma enseja a impossibilidade de exigência de obrigação tributária.[144]

Ora, se o poder de tributar somente pode ser exercido nos limites fixados pelo Constituinte, toda tentativa de tributar operações fora do escopo das regras de competência é inconstitucional. Logo, se a lei complementar definir o significado de um termo com um escopo maior que aquele estabelecido na Constituição, ela deverá ser declarada materialmente inválida.

Segundo ÁVILA[145], a repartição rígida de competências pressupõe limites materiais conotados pelos termos em alguma medida determinados. As regras de competência não apenas determinam quem pode instituir determinado tributo, mas

---

[143] Cf. ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 29-31.
[144] Ibid., p. 13.
[145] Ibid., pp. 22-33.

também quais os critérios materiais de validade, em especial o fato gerador da exação.

E por que isso é importante? Porque, nestes termos, a Constituição atribui eficácia direta e indireta às regras de competência: de um lado, estabelece uma faculdade; de outro lado, fixa uma proibição. Como a materialidade já foi fixada, o destinatário não pode exercer competência sobre fatos geradores diversos daqueles autorizados pelo Constituinte.

Sendo as competências exclusivas e excludentes, os entes podem tributar "se e somente se" forem confirmadas as hipóteses previstas na Constituição. Em outras palavras, quando o Constituinte atribuiu aos Estados o poder de exigir ICMS, ele os atribuiu a faculdade de tributar a circulação de mercadorias e, simultaneamente, proibiu-os de tributar o que não é mercadoria ou a operação que não sujeite a mercadoria à circulação.

Assim, conclui-se que a verificação da compatibilidade das legislações em relação ao texto constitucional exige a análise sobre o âmbito de competência de cada ente a partir da *materialidade* de cada imposto.

É dizer, é preciso questionar: afinal, o que é uma operação de circulação de mercadoria e o que é um serviço de qualquer natureza? Vale ressaltar que a pergunta não é trivial, especialmente na nova economia caracterizada pela substituição da propriedade pelo acesso[146] e pela transformação de antigas mercadorias em serviços, como bem demonstra os exemplos da impressora 3D e da substituição da venda de DVD pela assinatura do Netflix.

Nesse sentido, os dois próximos capítulos do presente estudo se propõem a identificar a materialidade do ICMS e do ISS, respectivamente. Essas análises são imprescindíveis para o exame da adequação dos critérios empregados pela jurisprudência na resolução dos conflitos de competência, o qual será objeto do último capítulo da presente dissertação.

---

[146] Cf. RIFKIN, Jeremy. **A era do acesso: a transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de uma nova economia**. São Paulo: Makron Books, 2001, pp. 4-5.

6 CAPÍTULO 5: MATERIALIDADE DO ICMS

Preliminarmente, cumpre esclarecer qual o sentido de materialidade. Para RUY BARBOSA NOGUEIRA[147], o fato gerador integral inclui o cerne objetivo e os aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativo. Entretanto, é o aspecto material que constitui o cerne do fato gerador (i.e., situação descrita). De acordo com o autor, o elemento objetivo/material é a situação de fato descrita na lei.

Analogamente, GERALDO ATALIBA[148] argumenta que o aspecto material é o aspecto mais importante do ponto de vista funcional e operativo do conceito de hipótese tributária, revelando sua essência. Assim, afirma que esse aspecto é o que permite caracterizar e individualizar a hipótese de incidência em função de todas as demais.

Ocorre que a importância de analisar a materialidade não decorre apenas de seu protagonismo em relação à hipótese de incidência, mas especialmente pelo fato de o Constituinte ter usado a materialidade dos impostos para repartir as competências.

Assim, para identificar o exercício legítimo de competência pelos Estados é fundamental discorrer sobre a materialidade do ICMS prevista no art. 155 da Constituição, qual seja: "*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*".

Dado o escopo do presente estudo, a análise da materialidade será restrita às "*operações relativas à circulação de mercadorias*". Portanto, cumpre verificar qual foi o conceito pressuposto pelo Constituição em relação aos três termos empregados, a saber: (i) operações; (ii) circulação; e (iii) mercadoria.

---

[147] Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, pp.142-143.
[148] Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 95-96.

6.1 ANÁLISE DO TERMO "OPERAÇÕES"

Para GERALDO ATALIBA[149], o primeiro termo ("*operações*") é o elemento mais importante da materialidade do ICMS, pois a operação seria o efetivo fato tributado pelo ICMS, enquanto os termos "circulação" e "mercadorias" seriam meros aspectos adjetivos.

No mesmo sentido, CLÉLIO CHIESA[150] adverte que cumpre, desde o início, assinalar que o ICMS não é um imposto que incide sobre mercadorias ou sobre sua circulação, mas sobre as operações a elas relativas. Isto é, o "*conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICMS é o termo 'operações'*".

Ocorre que o termo "operações" foi alvo de controvérsias, pois havia duas linhas de interpretação. A primeira entendia que bastaria um ato jurídico, ao passo que a segunda exigia um negócio jurídico.

Dentre os autores da primeira linha, é possível citar ALCIDES JORGE COSTA[151]. Esse autor analisou o significado do termo "operações" em estudo sobre o ICM. Embora o ICM tenha sido o antecessor do atual ICMS, ambos os tributos possuem como fato gerador as "*operações relativas à circulação de mercadorias*".[152]

Segundo esse autor, o termo diz respeito a *"qualquer ato voluntário que impulsione mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não natureza de negócio jurídico*" e o ato de impulsionar a mercadoria para a circulação seria um *ato jurídico*. Isto é, a circulação não exigiria negócios jurídicos, mas sim atos jurídicos.

Dessa forma, aduz que a manifestação de vontade pode ter relevância no direito privado (quando será, então, um negócio jurídico), ao passo que será um

---

[149] Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 195, jan., 1994, pp. 25-26.
[150] Cf. CHIESA, Clélio. **ICMS no sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.** São Paulo: LTr, 1997, pp. 74-75.
[151] Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 93.
[152] Cf. art. 23, II da revogada Constituição Federal de 1967 com redação dada pela EC nº 23/1983.

fato jurídico no direito tributário, pois o último não leva em conta a vontade do ato, mas o seu resultado.

Para justificar seu entendimento, ALCIDES JORGE COSTA[153] argumenta que a devida compreensão do termo operações deveria considerar a legislação do IVC. Segundo o autor, no caso do IVC esse termo designava não só negócios jurídicos tributados (e.g. venda ou consignação), como também os negócios não tributados (e.g. doação) e os atos jurídicos não tributados (e.g. remessa de mercadorias).

Assim, conclui que não haveria razão para supor que o constituinte teria usado o mesmo termo (para o ICM) em sentido diverso daquele já consagrado na legislação do IVC. Logo, o ICM incidiria sobre as transações mercantis que revelam as várias etapas do ciclo econômico de um bem em direção ao seu consumo final, independentemente da existência de negócio jurídico.

Dessa forma, conclui que a operação relativa à circulação de mercadorias é um ato jurídico material que consiste na imediata realização de uma vontade de promover a circulação da mercadoria da fonte de produção ao consumo.[154]

No mesmo sentido, EDVALDO PEREIRA DE BRITO[155] rejeita a tese de que somente haveria fato gerador do ICM com a prévia existência de um negócio jurídico legitimando a operação. Para o autor, o fato gerador do antigo ICM era a "*saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com ou sem agregação de valor ao seu valor original, saída esta promovida pelo titular do estabelecimento com a intenção de fazê-la circular, isto é, dirigir-se ao consumo mediato ou imediato*".

Diversamente, GERALDO ATALIBA[156] é partidário da segunda linha. Isso porque o autor rejeita o significado vulgar ou econômico, argumentando que o termo "operações" deveria ser compreendido em seu caráter propriamente jurídico.

---

153 Ibid., p. 95.
154 Ibid., p. 93.
155 Cf. BRITO, Edvaldo Pereira de. **Problemas jurídicos do ICM.** Salvador: Leg. e jurisprudência, 1974, pp. 61-64.
156 Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: RT, ano 15, n. 57, jul./set., 1991, p. 94.

Citando a doutrina de PONTES DE MIRANDA e ALIOMAR BALEEIRO, o autor sustentava que a operação exige um verdadeiro negócio jurídico que enseje a transferência da propriedade.

Para GERALDO ATALIBA, a operação é sinônimo de negócio livre praticado entre duas pessoas. Assim, o autor refuta a doutrina que entende o termo em seu sentido econômico, sob o argumento de que essa doutrina não analisou o sistema brasileiro, mas sim o sistema europeu em uma importação acrítica da doutrina estrangeira.

No mesmo sentido, CLÉLIO CHIESA[157] defende que o termo foi empregado pelo texto constitucional em diversas oportunidades e todas com o sentido de negócio jurídico, o que denota que todas as hipóteses estariam vinculadas à transferência jurídica de um bem. Analogamente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO[158] define o termo como a prática de negócio jurídico no qual há a transmissão de um direito (posse ou propriedade).

A necessidade de negócio mercantil é defendida também por ALIOMAR BALEEIRO em seu voto no julgamento do RE 70.538[159], que tratou da incidência ICM sobre bens que saíram a título de comodato. Nesse precedente, o então ministro afirma que "*a operação econômica se traduz sempre num negócio jurídico, ou então não é operação econômica*".

Em síntese, a doutrina citada demostra que era controvertida a necessidade de negócio mercantil para identificar ou não uma operação para fins de ICMS. Tal discussão também era motivada pela substituição do antigo IVC pelo ICM. Enquanto o IVC se destinava às vendas e consignações, o seu substituto teria escopo mais amplo, incluindo as operações praticadas pelos comerciantes, industriais e produtores.

---

[157] Cf. CHIESA, Clélio. **ICMS no sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997, pp. 74-75.
[158] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 13; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**.10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 523.
[159] Cf. STF, RE 70.538/GB, Rel. Ministro THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, j. 24/03/1971.

Ocorre que a análise isolada do termo “operações” é pouco esclarecedora. Conforme examina MISABEL ABREU MACHADO DERZI[160], os três termos (“operação”, “circulação” e “mercadorias”) são conceitos profundamente interligados e complementares, de tal sorte que não podem ser analisados em separado.

Na mesma linha, ROQUE ANTONIO CARRAZA[161] afirma que os conceitos de “operações”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e se complementam, de modo que “*se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame*”.

Nesse sentido, é fundamental examinar o estreito vínculo entre os termos “operações” e “circulação” para compreender o seu significado.

6.2 ANÁLISE DO TERMO “CIRCULAÇÃO”

O segundo termo (“*circulação*”) também foi alvo de debate em relação à natureza da circulação, pois a mercadoria pode ser objeto de circulação *física* (e.g. transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte), *econômica* (e.g. transferência da fase de produção para a fase de industrialização) ou *jurídica* (e.g. transferência de titularidade do bem).

Conforme menciona FRANCISCO SÁVIO MILEO[162], a discussão já existia na época do ICM, quando os contribuintes alegavam que a saída da mercadoria designava apenas o critério temporal (e não o critério material de incidência).

Em seu estudo sobre o ICM, ALCIDES JORGE COSTA[163] analisou o debate. Conta o autor que a discussão sobre o fato gerador do tributo iniciou desde o momento em que os Estados começaram a cobrar o ICM sem levar em conta a

---

[160] Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito Tributário; estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 120.
[161] Cf. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 39.
[162] Cf. MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte. **Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017, pp. 205-209.
[163] Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, pp. 71-79.

razão da saída, bastando que houvesse a saída do estabelecimento. O autor discordava desse posicionamento por entender que ele se baseava na lei complementar sem considerar o próprio texto constitucional.

Segundo ALCIDES JORGE COSTA, a afirmação de que a mera saída física de mercadoria seria fato gerador do ICM correspondia a um equívoco, por não distinguir o aspecto objetivo do aspecto temporal no fato gerador. Assim, dizia que a saída de mercadorias seria o apenas o aspecto temporal do fato gerador do ICM ("fato de exteriorização") e não o fato gerador em si.

Esse raciocínio se observava também na orientação do STF à época. Nesse sentido, vale citar o RE 70.613[164], julgado no ano de 1971. Nesse precedente, o ministro relator, AMARAL SANTOS, alegou que o pressuposto do ICM é a existência de uma circulação econômica, a qual não se perfaz com a mera saída física. Assim, concluiu que a circulação não se confunde com movimentação.

No ano seguinte, o RE 74.852[165] analisou o conceito de circulação para fins de ICM e a conclusão do STF foi também no mesmo sentido. O ministro relator, OSVALDO TRIGUEIRO, baseou-se na doutrina de ALIOMAR BALEEIRO para concluir que é irrelevante a natureza da operação ou negócio jurídico que dá causa à saída de mercadoria (e.g., venda, consignação e demais atos jurídicos), mas não se admite a circulação diante de mero deslocamento físico, pois, se assim fosse, até o furto seria hipótese de ICM.

Por outro lado, oportuno citar que ALCIDES JORGE COSTA[166] criticava a interpretação daqueles que exigem a transferência de *posse* ou *propriedade* para caracterizar a circulação. A crítica se baseia especialmente no argumento da autonomia dos estabelecimentos: afinal, a que viria a autonomia dos estabelecimentos se a incidência só pudesse ocorrer em caso de transferência da posse ou de propriedade das mercadorias?

---

[164] Cf. STF, RE 70.613/SP, Rel. Ministro AMARAL SANTOS, Primeira Turma, julgado em 23/04/1971.
[165] Cf. STF, RE 74.852/SP, Rel. Ministro Osvaldo Trigueiro, Primeira Turma, j. 20/10/1972.
[166] Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, pp. 85-88.

Nesse sentido, o autor alegava que a circulação é a série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, agregando-lhes valor em cada etapa do percurso, de modo que seria irrelevante haver ou não a transferência de posse ou propriedade em seu curso. Nesse sentido, afirmava que sempre há circulação na transferência de propriedade, mas que inexiste circulação na transferência da posse através de comodato, pois esse último não resulta no encaminhamento da mercadoria para consumo final.

Dessa forma, concluía o autor que a "*circulação é o encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo*", sendo relevante o acréscimo de valor à mercadoria e irrelevante a transferência da posse ou propriedade. Embora reconhecesse a possibilidade de venda com prejuízo, o autor rejeitava que esse argumento invalidasse sua teoria, por entender que a ausência de acréscimo de valor seria episódica e anormal.

No mesmo sentido, vale citar ainda o RE 70.538[167], no qual o ministro relator, CARLOS THOMPSON FLORES, utiliza em sua argumentação um parecer de RUBENS GOMES DE SOUSA. Dentre os requisitos para a incidência de ICM citados pelo parecer, estão: (i) saída física do estabelecimento, qualquer que seja o título, *independente* de transmissão de propriedade; e (ii) a saída que configure etapa da circulação, entendida como o *complexo das sucessivas transferências do produtor até o consumidor final*.

Isto é, não seria necessário transferir a propriedade, bastando o processo de destinação do produtor ao consumidor final. Embora o julgado seja anterior à Constituição de 1988, a expressão interpretada é a mesma (i.e., "*operações relativas à circulação de mercadorias*"), razão pela qual o raciocínio poderia ser igualmente aplicável.

Ademais, vale mencionar que o citado parecer ainda recusa a possibilidade de haver circulação na hipótese de locação de bens móveis. Segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, na locação de bens móveis há saída, mas não circulação pelo

[167] Cf. STF, RE 70.538/GB, Relator THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, j. 24/03/1971.

fato de a coisa retornar ao estabelecimento de origem e não seguir adiante em etapas sucessivas.

Em sentido contrário, GERALDO ATALIBA[168] afirma que circular significa mudar de titular, para fins jurídicos. Nesse sentido, o autor esclarece que não se trata de ser proprietário da mercadoria, mas aquele que detém poderes para dispor dessa mercadoria. Logo, a transferência relevante para o ICMS é aquela na qual há transferência de poderes de disposição sobre a mercadoria entre pessoas privadas.

Dessa forma, o autor[169] concluiu que circular é mudar de dono. Isto é, mudar de titular jurídico. Nesse sentido, utilizou o exemplo do imóvel para rejeitar a circulação física, pois os imóveis são bens que circulam economicamente por meio da transferência da titularidade, sem qualquer movimentação física.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI[170] também é contrária à incidência de ICMS nos casos de mero deslocamento físico. Segundo a autora, desde a EC 01/1969 já se realçava o termo "operações", como "*operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo*". Nesse sentido, concluiu que somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir a titularidade. Isto é, real mudança de titularidade do domínio.

No mesmo sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO[171] explica o termo "circulação" como a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra por meio de título jurídico (fundamentado em ato ou contrato) que enseja mudança de patrimônio. Logo, a mera circulação física ou econômica seria irrelevante.

---

[168] Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 195, jan., 1994, p. 27.
[169] Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, ano 15, n. 57, jul/set, 1991, p. 99.
[170] Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito Tributário; estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 118.
[171] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**.10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 523.

Para o autor[172], circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para a outra sob o manto de um título jurídico – é dizer, movimentação com mudança de patrimônio. Nesse sentido, aduz que a circulação não é física (mero trânsito de bens pelas vias públicas), nem econômica (alteração das fases da produção, circulação ou consumo), mas exclusivamente jurídica (movimentação da titularidade dos bens e das mercadorias).

Também ROQUE ANTONIO CARRAZA[173] defende que a circulação só pode ser jurídica, o que pressupõe a transferência da titularidade de uma mercadoria de uma pessoa para outra, pelo que é necessário um negócio jurídico oneroso com um alienante e um adquirente.

Por fim, CLÉLIO CHIESA[174] também diz que o termo "circulação" pressupõe uma circulação jurídica, quando a mercadoria passa de um patrimônio a outro. Porém, alega que o conceito constitucional de circulação é mais amplo que a simples transferência de domínio prevista no direito privado, pois englobaria também a transferência da faculdade de dispor da coisa sem transferência de domínio.

Na prática, vale ressaltar que a transferência de propriedade é mencionada no Decreto-lei nº 406/1968, cujo artigo 1º equipara à saída (de mercadorias do estabelecimento) a *transmissão da propriedade* de mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente. Essa hipótese de fato gerador é arrolada também no art. 12, IV da Lei Complementar nº 87/1996.

Portanto, também houve debate doutrinário sobre a necessidade de haver uma transmissão da propriedade para caracterizar a "circulação" da mercadoria. Isto é, superada a discussão sobre a circulação física da mercadoria, restava saber se a circulação deveria ser *econômica* ou *jurídica* e a discussão foi levada aos tribunais.

---

[172] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, pp. 15-16.
[173] Cf. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 39.
[174] Cf. CHIESA, Clélio. **ICMS no sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.** São Paulo: LTr, 1997, pp. 78-79.

Em julgados proferidos nos anos 80, o STF começou a mencionar a ideia de circulação propriamente "jurídica". Sem aprofundar o exame da matéria, no AI 82.867 AgR[175] o ministro MOREIRA ALVES argumentou que seria "*pelo menos razoável o entendimento de que a circulação de mercadorias, para o efeito da incidência do ICM, não deve ser entendida em sentido estritamente econômico, sem se levar em conta seu conceito jurídico*".

A circulação jurídica foi mencionada também no RE 93.523[176], no qual o STF analisou a incidência de ICM sobre a transferência de cimentos comprados por construtora de um depósito para o canteiro de obras. Em seu voto, o ministro relator, CORDEIRO GUERRA, mencionou que "*a mercadoria não mudou de propriedade*" e concluiu que "*o simples deslocamento físico da mercadoria, sem circulação econômica ou jurídica não legitima a incidência de ICM*".

A existência de circulação econômica ou jurídica também é citada pelo STF nas RPs 1.181[177], 1.292[178] e 1.355[179], mas não houve maior aprofundamento nesses casos, pois as situações concretas tratavam de mero ato interno de deslocamento de insumos (no caso, saída da fase de produção para a fase de industrialização) entre dois locais diversos, mas contínuos, dentro da mesma unidade econômica da empresa. Nesse cenário, entendeu-se que não haveria um estabelecimento autônomo, como bem demonstra a RP 1.355.

A divergência sobre o termo "circulação" foi ainda analisada no RE 94.613[180] por meio do voto do ministro relator, OSCAR CORREIA, o qual diferenciou circulação *física* (i.e., deslocamento de um lugar para o outro), *econômica* (i.e., mudança no estágio econômico, como ocorre na passagem da fase de produção para a fase de comercialização) ou *jurídica* (i.e., mudança de titular), com base na doutrina de MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS. A conclusão formada pela

---

[175] Cf. STF, AI 82.867 AgR/SP, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, Segunda Turma, j. 25/09/1981
[176] Cf. STF, RE 93.523/AM, Rel. Ministro CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, j. 24/08/1982.
[177] Cf. STF, RP 1.181/PA, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, Tribunal Pleno, j. 26/09/1984.
[178] Cf. STF, RP 1.292/MS, Rel. Ministro FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, j. 08/05/1986.
[179] Cf. STF, RP 1.355/PB, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, j. 12/03/1987.
[180] Cf. STF, RE 94.613/SP, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Primeira Turma, j. 09/10/1984.

maioria dos ministros foi que a circulação do ICMS seria a circulação propriamente jurídica.

Esse último caso (RE 94.613) foi julgado no ano de 1984 e demonstra que, às vésperas da Constituição de 1988, o conceito de circulação era controverso, mas já era possível antever uma mudança de entendimento do órgão no sentido de exigir a circulação jurídica. É dizer, o STF parecia se contentar com a mera circulação econômica nos anos 70, mas a circulação jurídica passa a ser figura recorrente nos julgados dos anos 80. Embora os precedentes citados sejam anteriores à Constituição de 1988 e sem poderes vinculantes, o que se observou na prática é que a jurisprudência foi se confirmando exatamente no sentido da circulação jurídica após a sua promulgação.

Nesse sentido, oportuno citar o RE 158.834[181], julgado por maioria em 2012. De um lado, o ministro ILMAR GALVÃO disse que a tese sobre a transferência de titularidade seria equivocada por retirar do Estado a possibilidade de tributar etapas do ciclo econômico cumprido pela mercadoria em seu território, de modo que o fato gerador do ICMS seria apenas a circulação econômica, pois entendia que esse era o entendimento prevalecente no STF até então.

De outro lado, os ministros MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO alegaram que a circulação exigia a transferência da propriedade, sendo acompanhados pelo ministro MAURÍCIO CORREA, segundo o qual a Constituição concebia o termo operação como o "*movimento de mercadorias relativo à titularidade dos negócios jurídicos*". Dessa forma, o caso foi decidido no sentido da circulação jurídica, entendida como transferência de domínio.

Na prática, o sentido do termo "circulação" foi construído pelo STF através de lides sobre arrendamento mercantil. Em 2006, a Corte autorizou a cobrança de ICMS sobre arrendamento mercantil internacional de aeronave por meio do RE 206.069[182].

---

[181] Cf. STF, RE 158.834/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, j. 23/10/2002.
[182] Cf. STF, RE 206.069/SP, Rel. Ministro ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, j. 01/09/2005.

Nesse precedente, a ministra relatora, ELLEN GRACIE, argumentou que a circulação econômica seria a hipótese de incidência genérica do tributo, mas que haveria hipótese específica no caso da importação, a qual seria relacionada à entrada do bem. Logo, seria dispensada a análise do acordo (negócio jurídico) realizado no exterior.

Divergindo da relatora, o ministro MARCO AURÉLIO refutava a possibilidade de atribuir tratamento diverso ao leasing interno e ao leasing internacional, pois em ambos os casos o que seria relevante é a opção de compra no contrato com a transferência da titularidade. Porém, seu entendimento restou vencido.

Ocorre que o conceito de circulação não foi discutido em profundidade nesse caso, o que somente ocorreu no julgamento do RE 461.968[183], o qual também tratou da cobrança de ICMS nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*) de aeronaves. Nesse outro caso, O STF chegou à conclusão de que não havia ICMS, pois não havia uma transferência de domínio ao arrendatário ao final da vigência do contrato. Isto é, o arrendamento se destinava apenas ao uso das aeronaves.

Vale ressaltar que o ministro relator, EROS GRAU, deixou claro que há mais de uma hipótese de *leasing*, sendo o tratamento diverso quando há e quando não há a venda ao final do contrato. Se houver venda, incidiria ICMS. Caso contrário, não.

Note-se que essa interpretação encontra respaldo na redação do art. 3º, VIII da LC nº 87/1996, segundo o qual o ICMS não incide sobre arrendamento mercantil, não compreendida a venda da mercadoria. Por outro lado, há quem defenda[184] que essa norma só se aplica às operações internas. Ainda assim, fato é que a norma não estabelece – em seu texto – qualquer distinção entre as operações internas e as operações internacionais.

Para justificar seu voto, o ministro EROS GRAU fez a distinção do RE 461.986 em relação ao RE 206.069 para explicar por que defendeu a tributação no último caso, mas não no primeiro caso: no RE 461.968 não havia previsão de que

---

[183] Cf. STF, RE 461.968/SP, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 30/05/2007.
[184] Essa foi a argumentação defendida pelo Estado de São Paulo e acatada pelo voto no ministro Teori Zavascki no RE 540.829, analisado adiante.

os bens seriam transferidos, ao passo que no RE 206.069 havia a importação de bens destinados ao ativo fixo e que, de fato, eram transferidos ao arrendatário ao final do contrato.

Seguindo o voto do relator, o ministro JOAQUIM BARBOSA afirma que a matriz constitucional do ICMS teria como pressuposto a transferência de propriedade, pois essa seria *única* maneira de interpretar a expressão "*circulação de mercadorias*". Analogamente, o ministro CARLOS BRITTO aduz que o conceito jurídico de circulação de mercadorias seria um conceito "*clássico, pacífico na doutrina dos melhores tributaristas*".

A partir desse precedente, portanto, a interpretação favorável à circulação propriamente jurídica foi se fortalecendo[185] e ficou confirmada no RE 540.829[186], julgado em sede de repercussão geral. Nesse último caso, o STF foi novamente instado a se manifestar sobre a incidência de ICMS no arrendamento mercantil internacional e ratificou a tese de que a circulação pressupõe a transferência de titularidade/domínio do bem.

Em seu voto, o ministro relator, GILMAR MENDES, aduz que o entendimento proferido no RE 461.986 deveria ser revisto pela Corte pelas seguintes razões: (i) em caso de arrendamento internacional, o fato gerador é a entrada do bem (e não a circulação de mercadoria); (ii) a diferenciação conforme a existência de venda (ou não) no contrato atribui ao particular o poder de decidir se há (ou não) incidência de ICMS; e (iii) a não incidência violaria a isonomia por privilegiar o acordo internacional em detrimento dos competidores internos.

Diversamente, o ministro MARCO AURÉLIO alegou que a EC nº 33/2001 quis permitir a incidência de ICMS sobre os não contribuintes na hipótese de importação de bem/mercadoria do exterior, mas não descaracterizar o imposto ou permitir a incidência sobre locações. Assim, esse ministro argumentou que admitir a incidência sem a circulação da mercadoria seria transformar o ICMS em imposto de importação, cuja competência é da União (e não do Estado).

---

[185] Cf. STF, RE 474.267/RS, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 06/11/2013.
[186] Cf. STF, RE 540.829/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, j. 11/09/2014.

No mesmo sentido, o ministro LUIZ FUX defendeu que a circulação de mercadoria pressupõe compra e venda e equiparar o arrendamento (locação) à compra e venda violaria os conceitos de direito privado.

Tais entendimentos são coerentes com aquele manifestado pelo ministro EROS GRAU no RE 461.968, segundo o qual o ICMS não incide sobre qualquer entrada de bem ou mercadoria do exterior, mas sobre a entrada que revele uma circulação de mercadoria.

Assim, prevaleceu no STF a orientação de que a circulação pressupõe a transferência de titularidade, fixada na seguinte tese: "*não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem*".

Por outro lado, como fora ressaltado pela ministra CARMEN LÚCIA, o RE 540.829 tratava de fatos anteriores à vigência da EC nº 33/2001 e deveria ser decidido conforme a legislação vigente à época. Para o período posterior, a questão foi decidida em sede de repercussão geral no RE 439.796[187], que substituiu o RE 594.996[188].

No RE 439.796 o STF tratou da incidência de ICMS no caso de importação de mercadoria por não contribuinte. Nesse caso, diferentemente do anterior, o STF não aprofundou a discussão sobre o termo "circulação". Entretanto, em seu voto vista o ministro, DIAS TOFOLLI, alegou a necessidade de negócio jurídico que configure transferência de domínio citando o RE nº 461.968.

Na prática, portanto, conclui-se que a orientação favorável à transferência de titularidade da mercadoria foi pacificada no STF. Nesse sentido, oportuno citar dois precedentes recentes, julgados em sede de repercussão geral e relatados pelo ministro EDSON FACHIN: (i) RE 593.824[189], que tratou de ICMS sobre energia elétrica e no qual o ministro reafirmou que a circulação pressupõe negócio jurídico

[187] Cf. STF, RE 439.796/PR, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 06/11/2013.
[188] Cf. STF, RE 594.996 RG/RS, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 11/06/2009.
[189] Cf. STF, RE 593.824 RG/SC, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, j. 27/04/2020

oneroso que envolve transferência de propriedade; e (ii) ARE 665.134[190], que tratou do Estado competente para a cobrança de ICMS no caso de importação e no qual o ministro novamente ratificou a necessidade de uma transferência de propriedade da mercadoria.

Por oportuno, vale mencionar que a discussão sobre a circulação econômica ou jurídica é bem sintetizada por KIYOSHI HARADA[191]. Segundo o autor, não prevaleceu na jurisprudência a doutrina de RUBENS GOMES DE SOUSA para quem o fato gerador do ICMS seria a saída física independente da transmissão da propriedade.

KIYOSHI HARADA alega que essa ideia teria sido abalada pelo advento da EC 33/2001, que permitiu a incidência de ICMS sobre a importação de bens ainda que por não contribuinte do imposto. Em sua visão, permitir a tributação pela entrada de bem ou mercadoria importado do exterior, a despeito de sua finalidade seria "*o mesmo que afirmar que aquele ICMS não se caracteriza pela circulação jurídica, transformando-o em um autêntico imposto sobre transporte ou de deslocamento físico da mercadoria"*.

Todavia, reconhece que o STF firmou a interpretação de que é necessário haver a circulação jurídica do bem ou mercadoria importada do exterior como condição para a incidência do ICMS previsto no caput do art. 155 da CF. Logo, conclui que estaria pacificado o entendimento de que a circulação exige a transferência da propriedade ou posse.

Por essas razões, conclui-se que a interpretação dos termos "operações" (ato ou negócio jurídico) e "circulação" (física, econômica ou jurídica) era controversa à época da promulgação da Constituição Federal, o que dificulta a tentativa de identificar qual o conceito pressuposto pelo Constituinte.

Quanto ao termo "operações" seria defensável a existência de mero ato jurídico, considerando que a materialidade do ICMS foi ampliada em relação ao IVC e a jurisprudência inicial do STF se contentava com a mera circulação econômica.

---

[190] Cf. STF, ARE 665.134/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, j. 27/04/2020.
[191] Cf. HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019, pp. 17-23.

Porém, os julgados dos anos 80 indicam uma tendência à circulação jurídica, a qual foi corroborada pela jurisprudência posterior e está pacificada atualmente. Além disso, mesmo nos anos 70, o STF já possuía precedentes negando a possibilidade de cobrar ICMS sobre as operações de comodato.

Dessa forma, sem deixar de reconhecer a existência de opiniões divergentes na doutrina[192], conclui-se que os termos "operações" e "circulação" empregados pelo Constituinte para definir a materialidade do ICMS já pressupunham um *negócio jurídico de transferência da titularidade*.

Vale ressaltar que, em artigo publicado no ano de 1994, o autor GERALDO ATALIBA[193] afirmou que não havia mais espaço para discussão sobre os termos (leia-se, "operações", "circulação" e "mercadoria") após vinte anos de debate doutrinário e fixação jurisprudencial, concluindo que a materialidade do ICMS exige negócio jurídico com transferência de domínio.

Por outro lado, a assunção dessa premissa resolve apenas uma parcela do problema de construir a materialidade do ICMS, pois ainda é preciso identificar o sentido do termo "mercadoria". Tal qual explicam SCHOUERI e GUILHERME GALDINO[194], o ICMS não incide sobre qualquer transmissão, pois não prescinde de seu objeto, a saber: mercadorias.

6.3 ANÁLISE DO TERMO "MERCADORIAS"

O terceiro termo ("*mercadorias*") é igualmente debatido e controverso, pois inexiste consenso em relação aos elementos que caracterizam uma mercadoria (e.g. bem material ou corpóreo, bem posto no comércio, dentre outros). Em síntese,

---

[192] Nesse ponto, faz-se especial referência aos autores Alcides Jorge Costa e Rubens Gomes de Sousa.

[193] Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro, v. 195, jan. 1994, pp. 25-26.

[194] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo e GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionais. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 250.

a principal divergência se resume à necessidade do caráter corpóreo do bem. Isto é, a mercadoria seria bem material ou bastaria a destinação ao comércio?

De um lado, a dispensa do caráter corpóreo do bem é coerente com o Código Comercial[195] vigente à época de edição da Constituição de 1988. Em seu artigo 191, o CCo previa que "*é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso*". Afinal, a redação do CCo fala em bem *móvel*, mas não menciona bens corpóreos ou materiais. Segundo o CC de 1916, bens móveis eram aqueles suscetíveis de movimento próprio ou de remoção por força alheia.[196]

Por oportuno, vale mencionar o art. 1º, §4º da Lei nº 9.422/1970 sobre ICMS no Estado do Ceará, segundo o qual mercadoria seria "*qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semovente*" para fins de ICMS. No mesmo sentido, vale citar o art. 1º, §3º da Lei nº 2.261/1996 sobre ICMS no Estado do Espírito Santo, segundo o qual "*para efeito desta lei, considera-se mercadoria qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semoventes*". Note-se que ambas as leis são especificamente tributárias e não exigem bens corpóreos, mas bens móveis ou semoventes. Além disso, uma é anterior e a outra é posterior à Constituição de 1988. Ou seja, a orientação era a mesma, mesmo após o advento da nova Constituição.

Partindo da premissa de que o art. 191 do CCo seria o conceito pressuposto na Constituição, o termo "mercadoria" exigiria apenas dois elementos, a saber: (i) bens móveis ou semoventes; e (ii) bens destinados ao comércio. Ou seja, o caráter corpóreo não seria um elemento imprescindível.

Ocorre que esse entendimento não é corroborado por boa parte da doutrina. Segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[197], a reforma tributária de 1965 reestruturou o regime impositivo com o objetivo de tributar vendas em geral, atribuindo ao (i) ICM a competência para tributar as vendas de bens materiais

---

[195] Cf. Art. 191 da Lei nº 556/1850.
[196] Cf. Art. 47 do Código Civil de 1916.
[197] Cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 54-55.

limitados a mercadorias e ao (ii) ISS a competência para tributar as vendas de bens imateriais. Isto é, o autor exige o caráter corpóreo.

Também tratando do ICM, HUGO DE BRITO MACHADO[198] diz que o termo "mercadoria" usado pela CF para discriminar competências manteve no ICM o mesmo caráter mercantil do antigo IVC e o conceito não poderia ser alterado pelo legislador ordinário por ser uma construção antiga do direito privado. Para o autor, a mercadoria seria um bem corpóreo, pelo que a materialidade seria um elemento indispensável. Nesse sentido, concluiu que o Estado do Ceará teria violado a Constituição ao fixar que mercadoria seria "*qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semovente*" para fins de ICMS no citado art. 1º, §4º da Lei nº 9.422/1970.

Na mesma linha, ROQUE ANTONIO CARRAZA[199] defende que mercadoria é o bem móvel corpóreo sujeito à mercancia. Assim, ele exclui do conceito de mercadoria os bens imóveis, os direitos, os serviços e os bens incorpóreos em geral. Para esse autor, a mercadoria tributável por ICMS é aquela definida na lei comercial, conceito esse que não poderia ser alterado pela legislação dos Estados sob pena de violação ao art. 110 do CTN. Nesse sentido, aduz que "*outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do legislador nacional alterar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal*".

Também ALCIDES JORGE COSTA[200] inicia estudo sobre o ICM alegando de forma expressa que o termo "mercadorias" teria o sentido de coisa móvel e corpórea, embora reconheça que "*se a Constituição mencionasse bens móveis corpóreos evitaria, no mínimo, uma discussão sobre o conceito de mercadoria*".[201]

O autor ainda indaga se a noção de mercadoria do direito comercial teria sido adotada pelo constituinte sem sofrer alteração e afirma que a resposta seria negativa, pois a legislação do ICM aplicaria um conceito mais abrangente, vez que inclui novos contribuintes, como os industriais e produtores agropecuários.

---

[198] Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Imposto de circulação de mercadorias.** São Paulo: Sugestões literárias, 1971, p. 23.
[199] Cf. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 39-48.
[200] Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.
[201] Ibid., p. 66.

Assim, conclui o autor que mercadoria é a coisa móvel corpórea (i) produzida para ser colocada em circulação ou (ii) recebida para ter curso no processo de circulação. A referência à mercadoria *produzida* incluiria os industriais e os produtores agropecuários e extrativos, ao passo que a referência à mercadoria *recebida* incluiria as demais categorias de contribuintes (e.g. comerciantes).[202]

Ocorre que parcela da doutrina seguiu caminho oposto. Citando a doutrina de J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, RAUL HUSNI HAIDAR[203] afirma que as mercadorias são "*coisas móveis, consideradas como objeto de circulação comercial*", de modo que tudo o que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, seria mercadoria.

No mesmo sentido, CLÉLIO CHIESA[204] diz que o termo mercadoria abarca as coisas móveis que são colocadas *in commerciun*. Também citando J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, diz que a palavra não tem definição no CCo. Em sentido amplo, ela abrangeria não somente as coisas corpóreas, mas também as coisas imateriais. Em sentido estrito, porém, a palavra se limitaria às coisas corpóreas. Nesse sentido, o autor conclui que, para fins de ICMS, a mercadoria é toda coisa móvel que se destina a fins mercantis. Isto é, o autor admite a tributação de bens corpóreos e incorpóreos por ICMS.

Ainda assim, oportuno mencionar que os autores adotaram o sentido amplo de mercadoria, ao passo que o próprio J. X. CARVALHO DE MENDONÇA adotou entendimento diverso para fins tributários, conforme descreve SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO[205]. Embora esse autor admitisse a existência de um conceito amplo de mercadoria, ele argumentou que a Constituição teria utilizado esse termo no sentido de coisa material corpórea.

---

[202] Ibid., p. 99.
[203] Cf. HAIDAR, Raul Husni. **Tratado geral do ICM**. São Paulo: Centro de Publicações Culturais, 1970, p. 27.
[204] Cf. CHIESA, Clélio. **ICMS no sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.** São Paulo: LTr, 1997, pp. 78-79).
[205] Cf. BARRETO, SIMONE RODRIGUES COSTA. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria.** 1ª Ed. São Paulo: Noeses 2015, pp. 142-143.

Por sua vez, FRANCISCO DE PAULA SOUZA BRASIL[206] afirmou, em 1987, que "*mercadorias é o nome que se dá aos objetos da atividade comercial, mas ainda hoje existe senso estrito que revela o tempo em que os objetos do comércio eram apenas coisas corpóreas*". Segundo o autor, tudo isso estaria superado, pois o ato de comércio poderia se referir a bens corpóreos ou a bens incorpóreos. Assim, citando PONTES DE MIRANDA, conclui que, pelo *nomen juris*, o ICM poderia incidir sobre bens corpóreos e incorpóreos.

Diversamente KIYOSHI HARADA[207], afirmava que o antigo ICM tributava somente a mercadoria como bem corpóreo, ao passo que o ICMS inclui bens corpóreos e incorpóreos, uma vez que a energia elétrica é passível de ICMS. Para o autor, não há diferença substancial entre um bem corpóreo, um objeto ou uma coisa, exceto a sua destinação. Consequentemente, bem corpóreo, objeto e coisa são mercadorias desde que destinados à venda e submetidos a atos de mercancia. Assim, citando PEDRO NUNES, concluiu que a mercadoria seria toda coisa móvel, corpórea ou incorpórea capaz de constituir objeto de comércio ou de especulação.

Por fim, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO[208], afirma que as mercadorias representam *basicamente* bens corpóreos da atividade mercantil do produtor, industrial ou comerciante que sejam distribuídas para consumo.

Porém, alega que esse conceito "*sofreu maior abrangência constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS*". Além disso, menciona que os novos meios tecnológicos permitiram a configuração de mercadorias virtuais.

Assim, esse autor define a mercadoria como "*bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo*". Isto é, de forma análoga à KIYOSHI HARADA, também

---

[206] Cf. BRASIL, Francisco de Paula Souza. **O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 96.
[207] Cf. HARADA, Kiyoshi. ICMS: **Doutrina e Prática.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019, pp. 16-17.
[208] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 41.

admite a existência de bens incorpóreos em virtude da inclusão da energia elétrica como bem tributável por ICMS.

O exame da doutrina indica, pois, que a necessidade do caráter corpóreo não era pacífica à época da promulgação da Constituição de 1988, ainda que se reconheça que a exigência do caráter corpóreo era a tese defendida pela doutrina majoritária.

Dessa forma, a comparação entre a legislação vigente à época da edição da Constituição (leia-se, o art. 191 do CCo) e a doutrina demonstra um impasse: embora a legislação não exigisse o caráter corpóreo expressamente, a doutrina majoritária exigia o caráter corpóreo para qualificar um bem como mercadoria. Dessa forma, oportuno analisar o encaminhamento do tema pela jurisprudência.

Em 1948, o STF foi instado a se manifestar sobre o conceito de mercadorias por meio do RHC 30.269[209]. Tratava-se da interpretação do art. 3º, II do Decreto-lei nº 869/1938, que considerava a transgressão de tabelas oficiais de preços de mercadorias como um crime contra a economia popular.

Curiosamente, a ementa do caso afirma que a expressão "mercadorias" deveria abranger "*toda e qualquer utilidade ou prestação de serviço*", apesar de os votos publicados não analisarem a questão. A discussão sobre o tema foi realizada no voto-vista do ministro LAFAYETTE DE ANDRADA, o qual não foi publicado, mas é mencionado em julgados posteriores.

Um desses julgados é o RE 12.136[210], caso que examinou a aplicação do tabelamento de preços para os serviços de tinturaria. O ministro HAHNEMANN GUIMARÃES definiu mercadoria como "*tudo aquilo que é objeto de comércio, seja coisa, seja serviço, atividade, utilidade*" e o ministro LAFAYETTE DE ANDRADA afirmou que a expressão incluía "*tudo o que seja objeto de especulação comercial e interesse à economia popula*r", de tal sorte que mercadoria seria coisa sobre que se exerce o comércio.

---

[209] Cf. STF, RHC 30.269/SP, Rel. Ministro BARROS BARRETO, j. 26/04/1948.
[210] Cf. STF, RE 12.136/DF, Rel. Ministro GOULART DE OLIVEIRA, j. 20/07/1948.

Vale ressaltar que o voto do ministro LAFAYETTE DE ANDRADA fez referência à doutrina francesa de CHAVEAU ET HELLE e DONAT e disse que "*mercadoria se aplica a cousas corpóreas e a coisas incorpóreas*" e "*até as cousas intelectuais pode abranger*". Ou seja, o ministro claramente dispensou o caráter corpóreo do bem como um elemento para identificar as mercadorias.

O citado RHC 30.269 influenciou também o RHC 14.485[211] que analisou a aplicação do tabelamento de preços aos ingressos de cinema. Embora o mérito desse segundo caso não tenha analisado os elementos para a caracterização da mercadoria, ele vale ser mencionado porque o relatório reportou opiniões divergentes sobre o tema.

De um lado, o Procurador do Distrito Federal argumentou que o vocábulo "mercadorias" se referia a coisas corpóreas, embora o citado artigo não faça qualquer menção nesse sentido. De outro lado, o acórdão recorrido conceituou mercadorias como "*os gêneros destinados à alimentação e as utilidades outras indispensáveis à subsistência do indivíduo, seu vestuário e habitação*".

A influência daquele caso também se aplicou ao RE 13.768[212], no qual o ministro RIBEIRO DA COSTA disse que o conceito de mercadoria já havia sido analisado pela Corte por meio do voto proferido pelo ministro LAFAYETTE ANDRADA inspirado na doutrina francesa.

Em 1951, o STF tratou do conceito de mercadorias no MS 1.497[213], de forma incidental. Trata-se de caso no qual certo comerciante tentou desembarcar um volume grande de bens (rendas, sedas, brincos e afins) no porto de Santos, sob a alegação de ser bem de uso pessoal. O órgão concluiu que o material não seria bagagem, mas veras mercadorias em virtude do volume e da destinação ao comércio.

Posteriormente, o conceito de mercadorias foi questionado em outro caso sobre o tabelamento de preços para os ingressos de cinema. Trata-se do RE

---

[211] Cf. STF, RHC 14.485/DF, Rel. Ministro ARMANDO PRADO, j. 16/05/1949.
[212] Cf. STF, RE 13.768 embargos/DF, Rel. Ministro RIBEIRO DA COSTA, j. 08/06/1949.
[213] Cf. STF, MS 1.497/DF, Rel. Ministro LUIZ GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 05/09/1951.

29.429[214], no qual o Subprocurador Geral da República disse que a expressão "mercadorias" empregada no Decreto-lei nº 9.125/1946 compreendia "*tudo que possa ser objeto de comércio*".

Tal orientação foi corroborada pelo ministro RIBEIRO DA COSTA para quem a expressão teria "*acepção genérica e ampliável*". Para fundamentar seu entendimento, o ministro transcreveu parte do voto-vista de LAFAYETTE DE ANDRADA no RHC 30.269, segundo o qual a expressão abrange "*tudo o que seja objeto de especulação comercial e interesse à economia popular*" e mercadoria seria "*coisa sobre que se exerce o comércio*". Novamente, não houve a exigência do caráter corpóreo, o qual tampouco era mencionado no Decreto-lei nº 9.125/1946.

Em 1976, o STF foi instado a se manifestar sobre a incidência de ICM em relação ao serviço de composição gráfica no RE 84.387[215]. O recurso sequer foi conhecido, mas o ministro relator, THOMPSON FLORES, argumentou que os materiais impressos não seriam vendidos como bens corpóreos. Vale ressaltar que não se discutiu o conceito de mercadoria, apenas houve menção aos bens corpóreos.

Em 1981, a atividade de composição gráfica foi novamente questionada por meio do RE 94.939[216]. Nesse precedente, a Corte diferenciou o suporte físico e o serviço prestado, concluindo que a operação era tributável apenas por ISS. Segundo o ministro relator, CLOVIS RAMALHETE, não havia ICM porque o objeto do negócio seria bem incorpóreo. Além disso, a ementa também vinculou o ICM à "*operação negocial de bem corpóreo*".

Dessa forma, os dois últimos casos demonstram que a Corte relacionou o ICM aos bens corpóreos. Porém, não houve aprofundamento sobre a matéria, uma vez que não houve discussão sobre os elementos que caracterizam a mercadoria.

Em 1998, a Corte julgou o RE 176.626 no qual analisou o conceito de mercadoria, definindo-a como (i) bem corpóreo (ii) posto no comércio. Trata-se de

---

[214] Cf. STF, RE 29.429/DF, Rel. Ministro RIBEIRO DA COSTA, Segunda Turma, j. 12/12/1955
[215] Cf. STF, RE 84.387/SP, Rel. Ministro THOMPSON FLORES, Segunda Turma, j. 18/06/1976.
[216] Cf. STF, RE 94.939/RJ, Rel. Ministro CLÓVIS RAMALHETE, Primeira Turma, j. 03/11/1981.

caso sobre a tributação de licença de uso de software, no qual o STF rejeitou a incidência do ICMS sobre a licença em si, mas admitiu a incidência de ICMS sobre a cópia (ou o exemplar) materializado no suporte físico.

Segundo o voto do ministro relator, SEPÚLVEDA PERTENCE, o conceito de mercadoria não inclui bens incorpóreos como os direitos em geral, razão pela qual a define como "*bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo*". Esse *leading case* será analisado com maior profundidade no capítulo 7, que trata da análise dos precedentes sobre a tributação de software. Por ora, vale informar que o recurso sequer foi conhecido e, ainda assim, se tornou a referência no tema de tributação de software.

Por outro lado, há julgados posteriores que não exigiram o caráter corpóreo. Em 2010, o critério da materialidade foi menosprezado pelo próprio STF no julgamento da medida cautelar da ADI 1.945, caso que admitiu a tributação de software comercializado por download, a despeito do caráter imaterial do bem. Para justificar seu entendimento, o órgão argumentou que o ICMS deveria incluir situações novas antes imprevisíveis e adaptar a Constituição aos novos tempos, sob pena de enfraquecer o texto constitucional.

A partir desse caso, fixou-se a ideia de que o ICMS não mais exigia o caráter corpóreo do bem. De todo modo, o caso deve ser interpretado com o devido cuidado. A uma, porque se trata de mera cautelar. A duas, porque os ministros claramente relegaram a decisão de mérito para o momento próprio.

Infelizmente, passados mais de dez anos do julgamento da medida cautelar, o mérito da ação só foi retomado pelo STF em novembro de 2020, por meio do julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659. Não obstante, esse julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do ministro NUNES MARQUES que devolveu os autos no dia 07/12/2020. Logo, até a data de conclusão dessa dissertação[217], o caso ainda estava pendente de julgamento, pois a retomada da ação principal

[217] Por oportuno, vale esclarecer novamente que a redação da presente dissertação foi concluída no dia 31/12/2020.

estava prevista somente para o dia 04/02/2021, conforme a pauta de julgamento divulgada pela Corte.

Em 2012, o STF tratou da não incidência de ICMS sobre bens integrados ao ativo fixo por meio do RE 158.834. A discussão estava centrada no conceito de circulação, mas o ministro MARCO AURÉLIO definiu mercadoria apenas como "*bem móvel inserido no comércio*".

No mesmo sentido, o ministro DIAS TOFFOLI definiu mercadoria como "*bem móvel sujeito à mercancia*" ou "*objeto da atividade mercantil*" por meio do RE 607.056[218], julgado em sede de repercussão geral em 2013. O caso tratou da impossibilidade de a água encanada ser sujeita à cobrança de ICMS.

Segundo o STF, a água natural canalizada seria bem público vinculado à prestação de serviço público (saneamento), hipótese distinta da água envasada que seria objeto de comercialização. Novamente, a Corte não exigiu o caráter corpóreo do bem e tampouco aprofundou o conceito de mercadoria.

De forma incidental, o conceito de mercadoria foi ainda mencionado no RE 439.796 e no RE 474.267[219], os quais tratavam da cobrança de ICMS sobre bens importados por pessoa que não se dedica ao comércio. De um lado, o ministro JOAQUIM BARBOSA argumentou que bens são objetos corpóreos e as mercadorias são bens postos no comércio. De outro lado, o ministro DIAS TOFOLLI apenas disse que a mercadoria é o objeto de circulação econômica, sendo sua qualificação determinada de acordo com a óptica do promotor da operação (e não do adquirente).

Por fim, oportuno citar o RE 1.025.986[220], caso em sede de repercussão geral que versa sobre a incidência de ICMS na venda de carros adquiridos há menos de um ano por locadora de veículos. Embora os carros sejam bens obviamente corpóreos, o voto do ministro relator, ALEXANDRE DE MORAES, conceitua a mercadoria como "*bem móvel sujeito à mercancia*". Por outro lado, o ministro EDSON FACHIN conceituou a mercadoria como "*bem móvel e corpóreo*

---

[218] Cf. STF, RE 607.056/RJ, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 10/04/2013.
[219] Cf. STF, RE 474.267/RS, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 06/11/2013.
[220] Cf. STF, RE 1.025.986/PE, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020.

preordenado habitualmente à prática de operações mercantis, com finalidade de circulação por venda ou revenda".

Tal precedente não trouxe um debate amplo sobre o conceito de mercadoria, mas é relevante por demonstrar que o critério empregado para diferenciar as mercadorias dos ativos fixos foi exatamente a destinação ao comércio.

Em novembro de 2020, o STF julgou as ADIs 1.945 e 5.659 sobre a licença de software em sede de repercussão geral. Em tal julgamento, o ministro DIAS TOFFOLI argumentou que as mercadorias não abrangem apenas bens corpóreos, notadamente com o crescimento do mercado eletrônico.

No mesmo sentido, o LUÍS ROBERTO BARROSO defendeu que o conceito de mercadoria não se restringe aos bens corpóreos com base em uma interpretação evolutiva da Constituição.

O ministro EDSON FACHIN afirmou que o traço distintivo da mercadoria é ser destinada ao comércio e, no cenário atual, incluiria também os bens incorpóreos que sejam objeto de mercancia. A ministra ROSA WEBER igualmente concordou que o termo mercadoria não se limitava a bens corpóreos.

Por fim, o ministro GILMAR MENDES alegou que a mercadoria estava definida no art. 191 do CCo, o qual não exigia bem corpóreo (e sim móvel).

A exposição desses casos demonstra que a jurisprudência do STF sobre o conceito de mercadoria não foi uniforme no tempo. Inicialmente, a Corte partiu de uma interpretação "genérica e ampla" de mercadoria, na qual o elemento para a sua caracterização residia na destinação ao comércio, como indicam os casos sobre tabelamento de preços de ingressos de cinema.

Em um segundo momento, a Corte começou a exigir o caráter corpóreo para distinguir o campo de incidência do ICMS em relação ao campo de incidência do ISS, como demonstram os casos sobre a atividade de composição gráfica. Dessa forma, à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, o STF sinalizava com a exigência do caráter corpóreo, o que foi corroborado no *leading case* sobre o software (RE 176.626) julgado em 1998.

Posteriormente, porém, a própria Corte relativizou o caráter corpóreo da mercadoria na medida cautelar da ADI 1.945 em 2010 e no julgamento da ação principal em 2020 (juntamente com a ADI 5.659), argumentando que esse conceito deveria incluir situações novas para adaptar a Constituição aos novos tempos, sob pena de enfraquecer seu texto.

Dessa forma, conclui-se que não há clareza na posição do STF em relação ao tema. Além disso, a argumentação utilizada na ADI 1.945 padece de vícios relevantes, pois o texto constitucional não foi alterado. Ou bem se reconhece que a Constituição nunca exigiu o caráter corpóreo ou a tributação de bens incorpóreos não pode ser admitida.

Afinal, se a Constituição não incluía os bens incorpóreos na materialidade do ICMS, isso não pode ser corrigido pela via da interpretação jurisprudencial, mas por emenda constitucional. Diante do desajuste de uma lei em face de um novo contexto prático há duas alternativas: (i) alterar a lei ou (ii) interpretá-la de forma diversa.[221] Em face do princípio da legalidade, só a primeira se justifica, em especial diante de matéria tributária no qual impera o princípio da legalidade estrita.

Logo, é equivocado dizer que há (ou houve) um entendimento pacificado do STF sobre a matéria. Pelo contrário, a análise de sua jurisprudência expõe a dificuldade de identificar o conceito pressuposto de mercadoria na Constituição de 1988.

A perplexidade pode ser resumida da seguinte forma: a legislação vigente à época não exigia o caráter corpóreo, mas a materialidade é – e era – exigida pela doutrina comercial e tributária de forma majoritária, ao passo que o STF se manifestou de forma errática sobre a questão.

Com a devida vênia à doutrina e à jurisprudência contrárias, a previsão legal deve prevalecer. Ao empregar o termo “mercadorias”, a CF de 1988 incorporou o conceito já consagrado na legislação comercial, a qual exigia tão somente um bem móvel destinado ao comércio.

---

[221] Nesse sentido, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, v. 98, p. 74-85, 2006.

Não se ignora que a mercadoria costuma ser corpórea e, à época, essa era a ideia recorrente, inclusive porque alguns doutrinadores[222] entendiam que o ICMS era destinado à tributação de bens materiais ao passo que o ISS seria destinado aos bens imateriais. No entanto, o texto da legislação comercial (leia-se, o art. 191 da CCo) não permite concluir que o bem corpóreo era um elemento necessário. Certamente habitual, mas não imprescindível.

Dessa forma, conclui-se que o termo mercadoria deve ser compreendido por sua destinação, como um bem móvel posto no comércio, independentemente de seu caráter material ou imaterial.

Nesse sentido, oportuno esclarecer que a medida cautelar na ADI 1.945 não é criticável por seu resultado, mas sim por sua argumentação. Afinal, não se pode admitir o alargamento da materialidade de um tributo sob o argumento de "*atender a novos tempos antes imprevisíveis*". Ou bem se reconhece que o caráter corpóreo do bem nunca foi exigido ou o resultado não se justifica em face do princípio da legalidade tributária.

Pelas razões expostas, a presente dissertação construiu a materialidade do ICMS da seguinte forma: *operação de circulação de mercadorias corresponde a um negócio jurídico de transferência dos direitos sobre um bem móvel posto no comércio*. A partir dessa premissa, portanto, é que será realizada a análise dos contratos de software para verificar se eles podem ou não ser tributados pelo ICMS.

Por ora, vale apenas mencionar que, partindo dessa premissa, a tributação por ICMS seria admissível no caso de (i) cessão de direitos autorais, (ii) licença de comercialização cujo objeto é a aquisição de licenças de uso e de cópias para revenda e (iii) da licença de uso obtida por meio da aquisição de exemplar do software. Essa matéria será analisada com profundidade no último capítulo dessa dissertação.

---

[222] Nesse sentido, cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 54-55.

7 CAPÍTULO 6: MATERIALIDADE DO ISS

Assim como ocorre com o ICMS, a competência do ISS é delimitada por seu aspecto material. Reiterando a posição dos autores citados no capítulo anterior, AIRES F. BARRETO[223] argumenta que a função dos preceitos constitucionais indicativos da competência tributária é identificar um campo *material* dentro do qual o legislador ordinário poderá criar o tributo.

A Constituição Federal de 1988 prevê a incidência de ISS sobre os serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, excluídos os serviços abarcados pelo ICMS (art. 156, III da CF) – isto é, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o serviço de comunicação.

Logo, há dois termos relevantes empregados pelo constituinte, a saber: (i) serviços; e (ii) de qualquer natureza. Em síntese, o debate sobre o conceito constitucional de serviço se desdobrou nos seguintes questionamentos: (i) a Constituição se referiu ao conceito econômico ou jurídico de serviço?; (ii) qual o significado da expressão "*de qualquer natureza*"?; e (iii) o serviço tributável exige uma obrigação de fazer?

É dizer, discute-se a vinculação do termo "serviços" às obrigações de fazer de acordo com o direito privado. Se o serviço exigir uma obrigação de fazer, nem toda atividade econômica seria passível de enquadramento como serviço, ainda que prevista em lei complementar.

Diversamente, se o serviço não exigir uma obrigação de fazer, o termo poderia abranger qualquer utilidade econômica oferecida a outrem, prestada com habitualidade e intuito de lucro.

Por ora, vale adiantar que a discussão sobre o conceito de serviço é ainda mais controvertida (que a discussão sobre o conceito de mercadoria), pois a jurisprudência do STF apresenta duas inflexões em seus precedentes, o que aumenta a insegurança jurídica sobre a matéria.

---

[223] Cf. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei.** 4º Edição. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 31-33.

7.1 ANÁLISE DOS TERMOS “SERVIÇO” E “DE QUALQUER NATUREZA”

A divergência doutrinária sobre o conceito de serviço pode ser exemplificada pelas lições de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, favorável ao conceito econômico, e de AIRES F. BARRETO, favorável ao conceito jurídico vinculado a uma obrigação de fazer.

Para BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[224], o ISS é uma espécie tributária de gênero básico dos impostos sobre as vendas relativa às vendas de bens imateriais. Segundo o autor[225], o conceito de “serviço” sempre foi definido por exclusão ao de “transferência de bens”.

Dessa forma, o imposto teria adotado o conceito econômico de serviço, assim entendido como “*o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço”*. É dizer, serviço seria sinônimo de bem imaterial em sentido econômico.

Além disso, o autor afirma que a reforma tributária de 1965 almejou segregar o campo de incidência de ICMS e ISS, fazendo com que o primeiro incidisse sobre bens materiais e o segundo sobre bens imateriais. Nesse sentido, o autor admite a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis (obrigação de dar), pois essa atividade seria a venda de um bem imaterial (direito de usar e fruir da coisa).

Logo, o autor argumenta que o conceito econômico de prestação de serviços (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equivale ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, o que é conceituado como fornecimento apenas do trabalho.

Isso porque o conceito econômico incluiria, além do simples fornecimento de trabalho, outras atividades como a locação de bens móveis e cessão de direitos (vendas de bens imateriais). Logo, o ISS não recairia sobre a prestação de serviços, mas sim sobre os serviços de qualquer natureza.

---

[224] Cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 7.
[225] Ibid., p. 41.

Para fundamentar tal entendimento, o autor[226] argumenta que o ISS veio a substituir os seguintes impostos: (i) imposto sobre transações, (ii) imposto de indústrias e profissões, (iii) imposto de licença e (iv) imposto sobre diversões públicas.

Como o ISS substituiu o antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP), ele não se restringiria aos serviços propriamente ditos, mas incluiria todas as atividades do imposto extinto. Essa seria a razão pela qual a Constituição não fala apenas em serviços, mas sim em "*serviços de qualquer natureza*".

Por outro lado, vale ressaltar que o próprio autor reconhece que o ISS não é o IIP com outro nome, mas tributo efetivamente novo, com área de incidência nitidamente específica.

Por sua vez, AIRES F. BARRETO[227] afirma que a primeira observação a ser feita na análise do ISS está no reconhecimento de que a Constituição não define o termo "serviços" para efeitos tributários, o que não significa que o intérprete possua total liberdade para estabelecer seu sentido sem estar condicionado por todo o contexto constitucional.

Dessa forma, o autor argumenta que, na falta de uma definição própria em matéria tributária, aplica-se o conceito tal qual definido pelo direito privado para a delimitação de competência, nos termos do art. 110 do CTN. Para o autor, a Constituição empregou o conceito propriamente jurídico de serviço definido pelo CC de 1916 para fixar a competência do ISS.

Assim, conclui que serviço é "*o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem*". Em outras palavras, o serviço seria espécie do gênero trabalho, exigindo obrigação de fazer para ser caracterizado como tal.

---

[226] Cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 50.
[227] Cf. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei.** 4º Edição. São Paulo: Noeses, 2018, p.31

No mesmo sentido, GERALDO ATALIBA[228] diz que "*serviço é um esforço humano em benefício de terceiro, com conteúdo econômico, debaixo de um regime jurídico privado*", pelo que "*sempre o esforço humano é o núcleo dessa noção*". Nesse sentido, conclui que locação não é serviço, pois não há qualquer esforço, é mera cessão de direitos.

Analogamente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO[229] argumenta que a materialidade do ISS não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo "*um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado*".

Nesse sentido, alega que a existência do vocábulo "prestação" para o ICMS e sua ausência no caso do ISS não significa que esse último imposto prescinde de uma prestação, pois o art. 8º do DL nº 406/1968 já havia estabelecido que o fato gerador do ISS é a prestação do serviço e a LC nº 116/2003 repete a materialidade acrescentando que o imposto é devido ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do "*prestador*". Assim, o autor conclui que o tributo não incide unicamente sobre utilidade, comodidade, coisa ou bem imaterial.

Vale mencionar que o autor diferencia as materialidades de IPI, ICMS e ISS a partir da forma específica de atuação do contribuinte, sob o argumento de que a nota característica do serviço é a *individualidade*, enquanto o produto industrializado é ilimitado quantitativamente. Isto é, cada serviço é um serviço, ao passo que produtos e mercadorias são caracterizados pela padronização, massificação e escala.

Essa é a razão pela qual o ISS (prestação de serviço) estaria vinculado a uma obrigação de fazer, enquanto o IPI e o ICMS (operações mercantis) estariam vinculados a uma obrigação de dar. Dessa forma, o autor conclui que não há como aceitar o conceito econômico de serviço sem pertinência jurídica, como se o objeto fosse a venda de bens imateriais.

---

[228] Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, ano 15, n. 57, jul/set, 1991, p. 95.
[229] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos.** 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 37-38.

Outro argumento relevante suscitado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO é a rejeição da preponderância no sentido de apurar qual o custo pertinente ao esforço intelectual e os bens dele decorrentes. Para o autor, o que importa é o negócio jurídico objetivado pelas partes (prestador-tomador nos serviços ou vendedor-comprador nas operações mercantis).

Para ilustrar o raciocínio, o autor utiliza o exemplo do dentista que implanta uma prótese dentária: se a ideia de preponderância fosse adotada, teríamos de concluir que há ISS quando o custo do serviço é maior e que há ICMS quando o custo da prótese é superior ao serviço.

Posto o debate nesses termos, verifica-se que a primeira pergunta (conceito jurídico ou econômico de serviço) está imiscuída com a segunda pergunta: afinal, qual o significado da expressão "*de qualquer natureza*"?

Em síntese, há duas formas de interpretação. De um lado, é possível dizer que a expressão quis ampliar o sentido comum de serviço. Afinal, se a tributação estivesse restrita ao serviço propriamente dito nem seria necessário adicionar a expressão "*de qualquer natureza*", bastaria a Constituição autorizar a cobrança de "*imposto sobre serviços*" (e não "*imposto sobre serviços de qualquer natureza*").

Essa interpretação ampliativa seria justificada ainda pelo fato de que o ISS veio a substituir o IIP, o qual recaía sobre indústrias e profissões, as quais não se confundem com a mera prestação de serviços.

De outro lado, é possível dizer que a expressão quis abarcar todas as espécies de serviço, mas ainda exige que a atividade seja, preliminarmente, tida como um serviço.

Trata-se da ideia de que a lei complementar não teria a competência para alterar o conceito de serviço, de modo que a inclusão de determinado item na lei complementar não seria suficiente para transmutar a natureza da atividade em um serviço. É dizer, a lei complementar pode incluir qualquer serviço, desde que a atividade seja um serviço. Essa interpretação se fundamenta, sobretudo, na aplicação do art. 110 do CTN.

Nesse sentido, é possível citar JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES[230], segundo o qual, se a lei complementar pudesse definir serviços não compreendidos na competência tributária do Município, ela seria incompatível com a Constituição, pois ela deve se vincular ao critério constitucional. Embora o autor tivesse se referido à Constituição anterior em seu estudo, o mesmo raciocínio pode ser aplicado na Constituição atual.

Essas duas possibilidades de interpretação são claramente identificáveis na jurisprudência do STF, como analisado no tópico subsequente. Por ora, basta adiantar que o alcance atribuído à expressão impacta a terceira pergunta (o serviço tributável exige uma obrigação de fazer?).

Segundo a linha ampliativa da expressão, é possível considerar como serviços quaisquer utilidades oferecidas a outrem, haja ou não uma obrigação de fazer. Isso porque a obrigação de fazer não seria indispensável para a caracterização de serviço, permitindo a inclusão de atividades "análogas" ao serviço que seriam qualificadas como tal em virtude de sua inclusão na lei complementar.

Por outro lado, a linha restritiva da expressão não prescinde dos elementos que caracterizam o serviço propriamente dito, o qual é compreendido por diversos doutrinadores como a existência de obrigação de fazer algo em benefício de terceiros, como é o caso de AIRES F. BARRETO.

Como adiantado, esse debate doutrinário ressoou na jurisprudência. Na prática, o STF se debruçou sobre o tema em diversas oportunidades, em especial nos casos relativos à locação de bens móveis (e.g. RE 116.121) e ao arrendamento mercantil (e.g. RE 547.245[231] e do RE 592.905[232]). A evolução desse debate no STF é a matéria do tópico subsequente.

---

[230] Cf. BORGES, José Souto Maior. **Imposto sobre serviços – exposições e debates.** São Paulo: Saraiva, 1974, p. 6.
[231] Cf. STF, RE 547.245/SC, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.
[232] Cf. STF, RE 592.905/SC, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009.

7.2 JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇO

Em 1984, o STF analisou a incidência de ISTR sobre o transporte de mercadorias em veículo próprio por meio do RE 100.779[233]. Em tal julgado, um dos argumentos suscitados foi o conceito de serviço e já se apresentou a diferenciação entre o conceito econômico e o conceito jurídico. Segundo o voto do ministro relator, OSCAR CORRÊA, a Constituição anterior fazia menção ao conceito "econômico" de serviço.

Segundo o ministro, o conceito que impera no direito tributário é o conceito ampliado pela interpretação econômica do termo, compreendido como meio de satisfação das necessidades imateriais. Dessa forma, o termo teria uma amplitude tal para abranger "*os atos do homem, seu esforço, sua atividade para satisfação daquelas necessidades que não dependem de bens, coisas materiai*s".

Nesse sentido, cita a doutrina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, para quem serviço seria sinônimo de bem imaterial no sentido econômico. Sendo assim, o ministro refuta o argumento de que o serviço seria aquele previsto no art. 1.216 do CC de 1916 em virtude do art. 110 do CTN.

Em 1985, o STF foi instado a se manifestar sobre a incidência de ISS sobre arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing) por meio do RE 106.047[234]. Nesse caso, a Corte não discutiu o conceito de serviço e apenas concluiu que o contrato poderia ser enquadrado no item 52 (locação de bens móveis) da lista anexa ao DL nº 406/1968 e tributado pelo ISS. Por outro lado, o voto-vista do ministro OSCAR CORRÊA menciona que havia discussão à época sobre a possibilidade de locação de bens ser considerada ou não um serviço, o que não foi aprofundado.

Em 1987, esse debate ressurgiu no RE 112.947[235] que tratava da incidência de ISS sobre a locação de guindastes. Como indica a própria ementa do caso, a Corte entendeu que não havia mero uso ou gozo da coisa, mas o emprego do

---

[233] Cf. STF, RE 100.779/SP, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, j. 04/05/1984.
[234] Cf. STF, RE 106.047/SP, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, Primeira Turma, j. 19/11/1985.
[235] Cf. STF, RE 112.947/SP, Rel. Ministro CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, j. 19/06/1987.

guindaste na prestação de um serviço. Em outras palavras, o STF considerou que havia uma atividade prestada com o bem móvel e não a mera obrigação de dar. Nesse sentido, concluiu que seria constitucional a cobrança de ISS.

Ou seja, o precedente autorizou a tributação por ISS, sob o argumento de que a locação de bens móveis prevista no item 52 do DL nº 406/1968 não constitui mera obrigação de dar, uma vez que os bens móveis são empregados na prestação de um serviço, o qual adquire consistência econômica.

Não obstante, vale ressaltar que o julgado não afirma a obediência aos conceitos de direito privado. Pelo contrário, o voto do ministro relator, CARLOS MADEIRA, diz expressamente que não há recepção plena dos conceitos de direito privado, pois o que se deveria considerar é o "fato econômico" ou a "realidade econômica" da operação.

Dessa forma, há uma argumentação obscura. Por um lado, o ministro alega que não é preciso observar o conceito de direito privado, o que poderia ser lido como a dispensa de uma obrigação de fazer. Por outro lado, o ministro justifica a incidência de ISS pelo fato de que a operação não seria mera obrigação de dar.

Ora, se a obrigação de fazer não é necessária, qual a razão para justificar a tributação no caso concreto pelo fato de não existir apenas a obrigação de dar? É dizer, se o ministro se esforçou para demonstrar que não existia mera obrigação de dar no caso concreto, isso significa que o caso efetivamente não dispensou a exigência de uma obrigação de fazer para caracterizar um serviço.

Esse precedente influenciou o AI 119.117[236], caso em que o questionamento sobre a natureza da obrigação (dar x fazer) foi suscitado pelo contribuinte com base em parecer de GERALDO ATALIBA e AIRES F. BARRETO. Porém, esse ponto não foi analisado por falta de prequestionamento. Dessa forma, a incidência de ISS sobre a atividade discutida no agravo – novamente, locação de guindastes – foi autorizada com base no precedente anterior.

[236] Cf. STF, AI 119.117 AgR/SP, Rel. Ministro CELIO BORJA, Segunda Turma, j. 01/09/1987.

Em 1988, a locação de bens móveis foi questionada novamente por meio do RE 113.383[237], o qual finalmente analisou o conceito de serviço. De um lado, o Município de São Paulo argumentou que a atividade de locação de bens móveis seria "*prestação remunerada de uma utilidade material ou imaterial, o que constitui serviço*" e "*passa a ser serviço por definição constitucional*". Por outro lado, o contribuinte argumentava que o serviço exigiria uma obrigação de fazer, razão pela qual a mera locação de móveis não poderia ser sujeita ao ISS.

O ministro relator, OSCAR CORREA, menciona a divergência doutrinária entre BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (favorável ao conceito econômico de serviço) e GERALDO ATALIBA (favorável ao conceito jurídico, que identifica o serviço como obrigação de fazer) e conclui pela incidência do ISS.

Curiosamente, o ministro diz que seria de "*estranhar*" que o texto constitucional receba a interpretação ampliativa que a lei lhe dá, pois "*o texto constitucional confere ao Municípios a competência de tributar serviços – prestação de serviços e não locação de coisas; e esta não é serviço*".

Porém, ao mesmo tempo, afirma que essa orientação tem sido aceita em face do item 52 do DL nº 406/1968 e que a redação inicial do art. 71 do CTN teria incluído a locação de bens móveis. É preciso esclarecer que a publicação original do referido artigo fazia referência a bens "imóveis" (e não móveis), expressão que foi substituída por bens "móveis" por meio do Ato Complementar nº 27/1966.

Posteriormente, o mesmo raciocínio foi empregado no RE 115.103[238], o qual também foi relatado pelo ministro OSCAR CORREA. Novamente, admitiu-se a tributação por ISS com base na doutrina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, apesar de o ministro afirmar que a locação não seria considerada um serviço.

Dessa forma, vê-se que a Corte reiteradamente admitia a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, mas não possuía uma orientação clara sobre o conceito de serviço. De um lado, os precedentes sugeriam a adoção do conceito

---

[237] Cf. STF, RE 113.383/SP, Rel. Ministro OSCAR CORREA, Primeira Turma, j. 22/03/1988.
[238] Cf. STF, RE 115.103/SP, Rel. Ministro OSCAR CORREA, Primeira Turma, j. 22/03/1988.

econômico de serviço. De outro lado, a existência de uma obrigação de fazer era considerada relevante.

Logo, havia uma incongruência entre as decisões proferidas e as respectivas *ratio decidendi*. O RE 112.947 afirmou que não havia mera obrigação de dar e, por isso, considerou a atividade tributável, já o RE 113.383 e o RE 115.103 afirmaram que locação de coisas não é serviço, mas decidiram que a inclusão da locação de bens móveis na lei municipal não seria inconstitucional com base na doutrina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

Isso significa que às vésperas da promulgação da Constituição Federal de 1988 não havia uma posição clara do STF em relação ao conceito de serviço. Porém, os precedentes indicavam algumas diretrizes.

Em primeiro lugar, os precedentes sugerem que a locação, enquanto mera obrigação de dar, não era considerada serviço, mas se admitia a inclusão da locação de bens móveis na lista anexa quando ela estivesse vinculada à prestação de alguma atividade que empregasse esses bens móveis, tal como ocorreu no RE 112.947 (guindastes).

Em segundo lugar, a Corte citava reiteradamente a doutrina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, que claramente defendia o conceito econômico de serviço.

Curiosamente, portanto, a Corte empregava doutrina favorável ao conceito econômico de serviço, mas não admitia abertamente a possibilidade de uma obrigação de dar ser caracterizada como um serviço tributável. Em outras palavras, citava argumentos favoráveis ao conceito econômico de serviço e sugeria a necessidade de uma obrigação de fazer.

Dessa forma, não há como identificar em tais precedentes uma discussão profunda do sentido constitucional de serviço. Conforme aduz ANDRÉ COELHO[239], há duas razões que explicam essa primeira fase da jurisprudência, na qual estavam em vigor as Constituições de 1967 e 1969.

---

[239] Cf. FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual.** Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 113.

A primeira é que o STF acumulava funções que hoje competem ao STJ, pois também apreciava questões de direito infraconstitucional federal. Logo, os julgados iniciais da Corte não tratavam necessariamente de questões constitucionais e, no caso do ISS, a matéria era geralmente discutida sob o aspecto da legalidade.

A segunda é que as Constituições de 1967 e 1969 permitiam que a União transferisse o exercício da competência residual aos Estados, Distrito Federal e Municípios em relação a determinados impostos, cuja incidência fosse definida em lei federal. Nesse sentido, o autor[240] defende que, na ordem constitucional anterior, era razoável entender que a lei complementar poderia delimitar materialidades constitucionais no confronto com a competência residual. Porém, tal raciocínio não é mais possível após o advento da Constituição de 1988.

Em 2000, a jurisprudência do STF é alterada por meio do por meio do RE 116.121. Trata-se de caso sobre locação de guindaste e, pela primeira vez, decidiu-se de forma desfavorável à incidência de ISS, sob o argumento de que o conceito constitucional de serviço pressupõe uma obrigação de fazer em obediência ao art. 110 do CTN.

De um lado, o contribuinte alegou que a locação de guindastes era obrigação de dar e inexistia atividade pessoal do locador que pudesse ser juridicamente considerada como prestação de serviços. De outro lado, o Município de Santos apresentou os seguintes argumentos: (i) a atividade era tributável com base na jurisprudência do STF favorável à cobrança de ISS (leia-se, RE 112.947, RE 113.383 e RE115.103); (ii) a doutrina de RUBENS GOMES DE SOUSA definia serviço como "*uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas*"; e (iii) o ISS substituiu o IIP no intuito de abarcar todas as atividades sobre as quais incidia o imposto extinto.

A divergência doutrinária sobre o conceito de serviços (acepção econômica x sentido técnico-jurídico de direito privado) foi bem exposta no voto do ministro relator, OCTAVIO GALLOTI. Porém, a argumentação apresentada é novamente contraditória.

---

[240] Ibid., p. 77.

Segundo o ministro, a lei tributária não poderia mudar conceitos dos institutos de direito privado adotados para estabelecer a incidência de tributos, mas seria preciso "*extrair algum efeito útil*" da expressão "*de qualquer natureza*" e observar o a origem histórica do imposto, razão pela qual conclui pela possibilidade de tributação da atividade.

Note-se que o ministro ainda afirma que a lei complementar não deve "*fugir daquilo que se possa ter, conceitualmente, como serviço*", mas que ela não deveria ser interpretada unilateralmente apenas no sentido de reduzir a área de imposição do tributo e sim "*livremente atuar no justo espaço desta*".

Com a devida vênia, a argumentação parece paradoxal: se ela não pode apenas reduzir, *a contrario sensu*, ela poderia aumentar a área de imposição, o que é incompatível com a necessária observância do conceito constitucional.

Nesse sentido, oportuno observar a divergência aberta pelo ministro MARCO AURÉLIO, segundo o qual é necessário observar o figurino constitucional em virtude do art. 110 do CTN. Para esse outro ministro tal norma seria apenas pedagógica, como um alerta ao legislador que se defronta com a "*premência do Estado na busca do acréscimo de receita*".

Citando ULHOA CANTO, o ministro diz que a interpretação econômica não era aceita pela jurisprudência e pela doutrina, razão pela qual o sentido de serviços deveria ser buscado no direito privado, que claramente diferencia o serviço (art. 1.216 do CC de 1916) da locação de bens (art. 1.188 do CC de 1916).

Analogamente, o ministro CELSO DE MELLO defendeu o conceito jurídico de serviços baseado na existência de uma obrigação de fazer. Isso porque a legislação tributária não pode alterar o conteúdo de institutos de direito privado usados para delimitar competências, de modo que o ISS só pode incidir sobre "*atos e fatos que possam se qualificar, juridicamente, como serviços*".

Citando AIRES F. BARRETO, o ministro diz que a tributação de locação de bens móveis seria "*inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas*". Além disso, o ministro alega não se pode prestigiar a interpretação econômica do direito tributário em detrimento do postulado da tipicidade.

Oportuno mencionar ainda o voto do ministro ILMAR GALVÃO que apresentou quatro argumentos relevantes, a saber: (i) o dispositivo legal estava em vigor há 32 anos, período em que nunca teve sua constitucionalidade questionada perante a Corte; (ii) o mesmo dispositivo se fazia presente na Carta de 1967, de modo que a inconstitucionalidade não teria surgido na Constituição de 1988; (iii) a locação não seria mera obrigação de dar, pois o locador deve manter a coisa no estado e garantir o seu uso pacífico, o que seriam obrigações de fazer; e (iv) não seria admissível que a atividade escapasse à tributação, pois se não fosse serviço, muito menos seria circulação de mercadorias.

Como o debate indica, a questão era bastante controversa, especialmente porque a divergência aberta pelo ministro MARCO AURÉLIO contrariava a jurisprudência do STF nas últimas décadas. Não sem razão, portanto, o resultado desse *leading case* foi decidido por apertada maioria, sendo seis votos contrários[241] à incidência de ISS e cinco votos favoráveis[242] à incidência de ISS.

De fato, o RE 116.121 se tornou uma referência sobre o tema do conceito de serviço. Trata-se da primeira oportunidade em que a Corte fixou o conceito jurídico de serviço sob o viés constitucional propriamente dito, razão pela qual representou um verdadeiro marco na jurisprudência.

Afinal, a jurisprudência anterior sugeria a opção pelo conceito econômico e admitia a tributação ao mesmo tempo em que não dispensava integralmente a obrigação de fazer, ao passo que o referido precedente fez uma opção clara pelo conceito jurídico de serviços e, por consequência, pela inconstitucionalidade da tributação.

Dessa forma, a orientação firmada nesse precedente foi aplicada em vários casos posteriores[243] por cerca de uma década. Um desses casos é o RE AgR

---

[241] Trata-se dos votos dos ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Moreira Alves, Néri da Silveira, Sepúlveda Pertence e Sydney Sanches.
[242] Trata-se dos votos dos ministros Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Correa, Nelson Jobim e Octavio Gallotti.
[243] No mesmo sentido, é possível citar ainda os seguintes precedentes, todos sobre locação de bens móveis, cf. STF, AI 485.707 AgR/DF, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, j. 09/11/2004; STF, AI 546.588 AgR/MG, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. em 23/08/2005; STF, AI 551.336 AgR/RJ, Rel. Ministro ELLEN GRACIE, Segunda Turma, j. 13/12/2005; STF, AI 543.317 AgR/RJ, Rel. Ministro EROS GRAU, Primeira Turma, j. 14/02/2006;

446.003[244], que tratava da incidência de ISS sobre a atividade de empresa locadora de veículos. Nesse caso, o ministro CELSO DE MELLO reproduziu seu voto no *leading case*, determinando a não incidência do tributo.

Em 2009, houve o reconhecimento da repercussão geral do tema por meio do AI 766.684[245], no qual o Município de São Paulo alegava que a expressão "*serviços de qualquer natureza*" teria amplitude maior que o conceito jurídico de serviços.

Contudo, importante destacar que houve uma sinalização em sentido diverso apenas dois meses depois por meio do RE 547.245 e do RE 592.905, que analisaram a incidência de ISS sobre as atividades de leasing em sede de repercussão geral.

O voto do ministro relator, EROS GRAU, citou parecer, segundo o qual a expressão "*serviços de qualquer natureza*" incluiria três espécies de atividades: (i) serviços por natureza; (ii) serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passariam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo por força de lei, para que não estejam incólumes à tributação; e (iii) serviços mistos.

Assim, o relator argumentou que os serviços mencionados na Constituição, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Segundo o ministro, restringir o ISS às obrigações de fazer seria fazer tábula rasa da expressão "*de qualquer natureza*".

Note-se a racionalidade subjacente às atividades mencionadas no item "ii" e corroboradas pelo voto: não são serviços, mas são convertidas em serviços pela lei complementar para evitar que a atividade deixe de ser tributada, já que não seria tributada pelo ICMS. É dizer, aquilo que não é originalmente serviço pode ser tratado como tal, como forma de garantir a tributação.

STF, RE 446.003 AgR/PR, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 30/05/2006; STF, RE 450.120 AgR/MG, Rel. Ministro CARLOS BRITTO, Primeira Turma, j. 14/12/2006; STF, RE 465.456 AgR/PR, Rel. Ministro CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, j. 26/04/2007; STF, RE 553.223 AgR/RJ, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, j. 06/11/2007; e STF, RE 455.613 AgR/MG, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, j. 27/11/2007.

[244] Cf. STF, RE 446.003 AgR/PR, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 30/05/2006.

[245] Cf. STF, AI 766.684 RG/SP, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, j. 22/10/2009.

De forma análoga, é possível citar a manifestação do ministro RICARDO LEWANDOSWKI, segundo o qual os operadores de leasing "*estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF*". Dessa forma, o ministro conclui que o tributo que deveria incidir é aquele indicado na lei complementar – é dizer, o ISS.

Curiosamente, esse caso apresentou as contradições presentes no RE 112.947. De um lado, o tribunal dispensou a obrigação de fazer e, de outro, afirmou que no contrato de leasing prepondera o caráter de financiamento (exceto no caso do leasing operacional) que seria uma obrigação de fazer e, assim, um serviço.

Nesse sentido, oportuno citar o voto do ministro CARLOS BRITTO, que afirmou seguir o relator, mas em toda a sua argumentação justifica a incidência do ISS com base na existência de uma obrigação de fazer ("*nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo*").

Diferentemente, o ministro CEZAR PELLUSO é expresso em sua rejeição à distinção das obrigações de dar e fazer para a fixação da incidência tributária. Segundo o ministro, a divergência não decorre apenas de um erro histórico, mas de um erro de perspectiva, qual seja: interpretar a complexidade do mundo atual com base em concepções criadas à época do Império Romano.

No mesmo sentido está o voto no ministro JOAQUIM BARBOSA, o qual votou apenas no RE 547.245 por estar impedido no RE 592.905. Segundo o ministro, a rápida evolução social estaria levando à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados que não poderiam permanecer impermeáveis a novas avaliações. Assim, diz que a divisão das obrigações em "dar" e "fazer" desafiam a caracterização das operações nas quais a "*formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social*" (e.g., *software as a service*).

Ademais, o ministro rejeita o conceito jurídico de serviço como obrigação de fazer, sob o argumento de que o termo não é unívoco. Para justificar sua posição, assinala que o CDC define serviço como "*qualquer atividade fornecida no mercado de consumo*", de modo que haveria mais de um conceito em direito privado. Não obstante, oportuno ressaltar que o CDC é posterior à Constituição.

Por fim, o ministro ainda alega que, mesmo que houvesse um conceito unívoco na legislação ordinária, ele não poderia condicionar o texto constitucional, pois isso seria uma confusão de planos normativos.

Em sentido diametralmente oposto, o ministro MARCO AURÉLIO novamente abriu divergência para argumentar que o art. 110 do CTN exige a observância da definição de serviço no direito privado, o qual exige uma obrigação de fazer.

Citando o RE 116.121, o ministro diz que, passados nove anos do julgamento do referido precedente, não houve qualquer mudança no Direito, mas tão somente na composição do STF. Porém, o ministro MARCO AURÉLIO restou vencido nesse caso, de modo que foi autorizada a incidência de ISS sobre o leasing financeiro.

Uma vez que o caso possui repercussão geral, é importante verificar se houve alteração do posicionamento da Corte sobre o conceito de serviço tendo em vista a *argumentação* apresentada e não apenas a decisão posta. Embora o tema seja discutido na doutrina[246], a presente dissertação toma por premissa que o caráter vinculante de um precedente inclui não apenas a *ratio decidendi* (razão de decidir, entendida como a proposição jurídica que servirá de orientação para o futuro) como também a sua fundamentação (argumentos que conduzem ao resultado proferido).

Logo, é importante ressaltar que a fundamentação do RE 547.245 e do RE 592.905 é contrária ao RE 116.121. Não obstante, há um aspecto relevante no caso: a situação fática envolvia uma operação de leasing financeiro, a qual foi considerada pelos ministros como uma obrigação de fazer (diferentemente do leasing operacional, considerado como mera obrigação de dar).

Dessa forma, é possível compreender que a decisão favorável ao ISS teria como fundamento autônomo a própria existência de uma obrigação de fazer no

---

[246] Sobre a aplicação do método fático-concreto na análise de precedentes, cf. GOODHART, Arthur L. Determining the Ratio Decidendi of a Case. **The Yale Law Journal**, Vol. 40, No. 2 (Dec., 1930), pp. 161-183; sobre a aplicação do método abstrato-normativo, cf. MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning**. OUP Oxford, 2005, pp. 143-161.

caso, a despeito da discussão sobre a possibilidade de inclusão de novas atividades no conceito de serviços que extrapolem o conceito de direito privado. Isto é, seria possível interpretar que a dispensa da obrigação de fazer foi um argumento incidental e não determinante para o resultado alcançado (i.e., não integraria a *ratio decidendi*).

Nesse sentido, vale observar que no ano seguinte à publicação dos referidos precedentes sobre o *leasing*, o STF não apenas editou a SV nº 31 como ainda decidiu o RE 626.706[247] em repercussão geral e, em ambos os casos, a tese fixada foi a mesma, a saber: "*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*". Importante informar que o RE 626.706 substituiu o AI 766.684, tornando-se o *leading case* sobre o tema.

Paradoxalmente, portanto, o STF se manifesta de forma desfavorável ao conceito jurídico de serviço como obrigação de fazer no RE 547.245 e no RE 592.905, julgados em sede de repercussão geral em 2009 e, em 2010, edita a SV nº 31 e fixa a tese no RE 626.706, para as quais o fundamento é exatamente a necessidade de uma obrigação de fazer para a identificação de um serviço.

Note-se que no RE 626.706 o ministro relator, GILMAR MENDES, relembra que houve discussão sobre a possibilidade de a súmula vinculante incluir a expressão "*dissociadas da prestação de serviços*". Isto é, o ISS não incidiria sobre a locação de bens móveis desde que ela estivesse dissociada de serviço. Porém, essa expressão foi recusada, sob o argumento de que a locação de bens móveis não é tributável, esteja ela ou não, associada a um serviço. Ainda assim, o ministro MARCO AURÉLIO argumentou que a situação de serviço misto (locação e prestação de serviço) seria uma matéria ainda em aberto a ser decidida pelo STF.

Em 2011, o STF reafirmou a orientação da SV nº 31 por meio do AI AgR 623.226[248], no qual a Primeira Turma não apenas rechaçou a incidência de ISS

[247] Cf. STF, RE 626.706/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, j. 08/09/2010.
[248] Cf. STF, AI 623.226 AgR/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, j. 01/02/2011.

sobre locação de bens móveis, como ainda impôs multa ao Município do Rio de Janeiro por litigância de má-fé.

Por outro lado, no mesmo ano, o STF admitiu a incidência de ISS sobre cessão de uso de marca por meio da Rcl 8.623[249]. Segundo o voto do ministro relator, GILMAR MENDES, a cessão de direito de uso de marca não poderia ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na LC nº 116/2003. Além disso, o ministro afirma que haveria "*alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS*".

Em 2015, o Supremo reafirmou a não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis após o advento da LC nº 116/2003 por meio do RE 602.295 AgR[250]. Segundo o acórdão, "*a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado*". Dessa forma, apesar de a SV nº 31 ter origem na discussão sobre o item 79 do DL nº 406/1968, o mesmo raciocínio se aplicaria à legislação atual (i.e., LC nº 116/2003).

Note-se ainda que o ministro relator, ROBERTO BARROSO refutou o argumento do contribuinte de que haveria "*fortes indícios da superação do entendimento deste Tribunal a respeito da matéria em exame*". Para o ministro, a jurisprudência permanecia afirmando a não incidência de ISS e a impossibilidade de os entes alterarem conceitos de direito privado.

Em 2016, todavia, o STF surpreendentemente reafirmou a argumentação contrária ao conceito jurídico de serviços, nos moldes do julgamento do RE 547.245 e do RE 592.905. Trata-se do RE 651.703 também julgado em sede de repercussão geral e que analisava a incidência de ISS nas operações de plano de saúde e seguro de saúde.

Nesse novo caso, o STF recuperou o argumento já empregado pelo ministro JOAQUIM BARBOSA no RE 547.245, segundo o qual a Constituição não é

---

[249] Cf. STF, Rcl 8.623 AgR/RJ, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Segunda Turma, j. 22/02/2011.
[250] Cf. STF, RE 602.295 AgR/RJ, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, j. 07/04/2015.

condicionada pela legislação ordinária sob pena de confusão dos planos normativos.

Dessa forma, o novo precedente mitiga a aplicação do art. 110 do CTN, afirmando que:

(i) o direito constitucional tributário adotaria conceitos próprios, de modo que não haveria um primado do direito privado;

(ii) apesar de as obrigações de dar e fazer serem utilizadas para dirimir conflitos de competência entre o ISS e o ICMS, novos critérios de interpretação teriam progressivamente permitindo uma releitura dos artigos 109 e 110 do CTN;

(iii) a Constituição Federal seria carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, o que significa que os conceitos constitucionais não seriam necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária;

(iv) a Constituição Tributária deveria ser analisada segundo um pluralismo metodológico, aplicando-se o método sistemático quando o conceito for utilizado pela Constituição e o método teleológico quando não houver a "constitucionalização" de conceitos;

(v) os tributos sobre o consumo assimilariam considerações econômicas e conceitos tecnológicos;

(vi) o critério econômico não significaria a aplicação da teoria da interpretação econômica, a qual fora rejeitada pela doutrina e jurisprudência, mas sim o reconhecimento da interação entre Direito e Economia em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do princípio da capacidade contributiva;

(vii) logo, a divisão entre as obrigações de dar e fazer não seria a mais apropriada para o enquadramento de produtos e serviços, devendo ser interpretada *cum grano salis*;

(viii) o conceito de serviço incluiria não apenas os serviços por natureza, mas também outras atividades consideradas como serviço pela lei e os serviços mistos;

(ix) logo, o conceito de serviço não se restringiria à obrigação de fazer, pois o Constituinte quis captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos à remuneração no mercado; e

(x) portanto, o conceito de prestação de serviços não seria aquele dado pelo Direito Civil, mas estaria relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem decorrente de uma atividade prestada com habitualidade e intuito de lucro.

Essa argumentação está baseada, sobretudo, no voto do ministro relator, LUIZ FUX, o qual demonstra um retorno à suposta "jurisprudência inicial" do STF. Para o ministro, a Corte deu uma guinada em prol do conceito jurídico no RE 116.121, após mais de 30 anos autorizando a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Porém, em sua visão, não haveria um primado do direito privado e tampouco a necessária incorporação de conceitos infraconstitucionais.

Dentre os argumentos utilizados para justificar o seu voto, o ministro parte da premissa errônea de que seria uníssono na doutrina o emprego de "tipos" pelo texto constitucional. Além disso, o ministro afirma que esse raciocínio estaria subjacente no RE 547.245 e do RE 592.905.

Porém, com a devida vênia, em momento algum, tais precedentes discutiram o emprego de conceitos ou tipos pela Constituição, mas sim o emprego de conceito econômico ou jurídico de serviço. As discussões não se confundem. Afinal, adotar o conceito econômico de serviços não enseja, necessariamente, o reconhecimento de tipos na Constituição.

Ademais, não há como alegar que os precedentes anteriores ao RE 116.121 representavam uma jurisprudência consolidada sobre o conceito constitucional de serviços, pois o que existia eram discussões pouco profundas proferidas por turmas da Corte, sem qualquer manifestação do Plenário sobre o tema. Logo, não há que se falar em retorno à "jurisprudência original".

De todo modo, o ministro conclui que a Constituição empregou o conceito econômico, pois define os serviços como o "*oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com*

habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador".

No mesmo sentido está o voto do ministro ROBERTO BARROSO, segundo o qual o conceito de serviço não deve ser entendido exclusivamente à luz do direito civil, "*muito menos como mera obrigação de fazer em contraposição a uma obrigação de dar*". Para justificar sua posição, apresenta dois argumentos.

O primeiro é que o uso da expressão "*de qualquer natureza*" teria a clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, passando a incluir "*todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal*". O segundo é que o perfil constitucional do conceito de serviço seria "*necessariamente intermediado por uma definição legal*", vez que são delimitados pela lei complementar.

Nesse sentido, o ministro corrobora o entendimento no ministro EROS GRAU (no RE 547.275 e no RE 592.905), segundo o qual a lista incluiria três espécies de atividades: (i) serviços por natureza; (ii) serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passariam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo por força de lei, para que não estejam incólumes à tributação; e (iii) serviços mistos.

Diversamente, o ministro MARCO AURÉLIO abriu novamente divergência argumentando que não se pode desprezar o sentido vernacular das palavras usadas pelo Constituinte, pois a flexibilidade dos conceitos, conforme os interesses em jogo, implica insegurança incompatível com a Constituição.

Além disso, o ministro alega que o entendimento de serviço como obrigação de fazer foi assentado no RE 116.121 e não foi superado no RE 547.245 e no RE 592.905. Isso porque nesses dois últimos casos, o STF teria declarado a incidência de ISS apenas sobre as operações de leasing financeiro e *lease-back*, as quais possuem como núcleo o financiamento propriamente dito (e não a disponibilização do bem). É dizer, a incidência de ISS se deu porque os ministros identificaram nessas atividades uma verdadeira obrigação de fazer.

Assim, afirma que não houve superação da obrigação de fazer, ainda que os precedentes tenham conferido interpretação ampliativa ao vocábulo serviço, sendo essa a justificativa para a SV nº 31 e o RE 626.706 que determinaram a inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis no ano seguinte.

Ademais, segundo o ministro, admitir esse entendimento não é interpretar a Constituição com base no CTN, mas apenas respeitar os próprios limites de competência estabelecidos no figurino constitucional do tributo, sob pena de violação do pacto federativo.

Afinal, a lei tributária não pode alterar os conceitos utilizados na Constituição para delimitar competência, caso contrário, o legislador ordinário teria carta branca para incluir na lista anexa à LC 116/2003 todo e qualquer negócio jurídico passível de ser tributado pelos Municípios, independentemente de haver ou não serviço.

Novamente, o ministro MARCO AURÉLIO restou vencido, pois todos os demais seguiram o relator. De todo modo, vale observar que o ministro EDSON FACHIN proferiu voto pela constitucionalidade da cobrança e citou os precedentes sobre leasing que alargaram o conceito de serviço, mas justificou seu voto na existência de uma obrigação de fazer por parte da operadora do plano de saúde.

No mesmo sentido, está o voto do ministro RICARDO LEWANDOSWKI, que aderiu à tese de alargamento do conceito de serviço sugerida por LUIZ FUX, mas identificou uma prestação de fazer pela intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros.

Dessa forma, o RE 651.703 representou um novo marco do STF sobre o conceito de serviços e claramente sugere o alargamento do conceito constitucional de serviços no sentido de sua acepção econômica. De todo modo, assim como nos precedentes relativos ao leasing o alargamento do conceito de serviço pode ser visto como incidental, pois a atividade analisada revelava uma obrigação de fazer. Tanto é assim que no julgamento de embargos sobre o caso, o ministro LUIZ FUX reconheceu que o alargamento do conceito não foi a posição externada pela maioria dos ministros.

De fato, tal precedente foi objeto de três embargos de declaração. Nos primeiros embargos a ABRANGE argumentou que houve uma mudança na jurisprudência da Corte, o que exigiria a modulação dos efeitos.

Porém, o ministro LUIZ FUX argumentou que não houve mudança na jurisprudência, pois desde o julgamento do RE 547.245 e do RE 592.905 a Corte teria reconhecido que não há uma opção constitucional pela prevalência *a priori* do sentido dado pelo direito privado.

Além disso, o ministro afirmou que "*não importa a natureza de que se reveste a atividade, estará ela inserida na competência municipal*", desde que não se enquadre no âmbito do ICMS. Nesse sentido, aduziu que a competência do ISS teria caráter residual, de modo que os serviços poderiam "*ostentar qualquer natureza*", desde que não incluídos na competência dos Estados.

O ministro ainda alegou que isso não permitiria à lei complementar incluir qualquer atividade econômica, mas sim alcançar "*aquelas atividades cuja complexidade não permite a distinção clara entre os elementos inerentes ao dar e ao fazer, fazendo com que o intérprete vá além dessa dicotomia reducionista"*. Segundo o ministro, esse seria o caso das operadoras de planos de saúde, cuja atividade envolve obrigações de dar e fazer.

A partir disso, o ministro concluiu que não houve superação da SV nº 31 e do RE 116.121, porquanto a Corte teria se limitado a identificar a prevalência da prestação de serviço na atividade da operadora de plano de saúde, na qual os aspectos de "dar" e "fazer" estão indissociavelmente ligados.

Por essa razão, o ministro esclareceu que, apesar de ter votado no sentido de que a dicotomia entre as obrigações de "dar" e "fazer" possuiria um cunho eminentemente civilista (e não teria sido usada para delimitar a competência tributária), essa não foi a *ratio decidendi* de todos os votos proferidos no julgamento do RE 651.703.

Ainda assim, o ministro sugeriu que a Corte seria instada a se manifestar em breve sobre o tema tendo em vista as novas atividades tecnológicas, com o objetivo de "*descortinar-lhes a natureza jurídica para fins de incidência tributária*". Nesse

sentido, suscitou a avaliação da Corte para uma possível alteração do entendimento da SV nº 31.

Note-se que nos terceiros embargos o contribuinte expressamente questionou a omissão do acordão em relação à superação do entendimento da SV nº 31. Novamente, o ministro LUIZ FUX argumentou que não houve mudança na jurisprudência com base no RE 547.245 e no RE 592.905 e tampouco superação da SV nº 31 e do RE 116.121, pois a Corte teria se limitado a identificar a prevalência da prestação de serviço na atividade da operadora de plano de saúde, na qual os aspectos de "dar" e "fazer" estão indissociavelmente ligados. Também nesses embargos o ministro defendeu que o assunto seja reanalisado pelo STF.

Por fim, vale mencionar que nos segundos embargos de declaração o voto do ministro LUIZ FUX reiterou que seria reducionista a dicotomia entre as obrigações de dar e fazer e defendeu o caráter residual do ISS, uma vez respeitada a competência dos Estados e da União. De todo modo, os segundos embargos não discutiram em profundidade o conceito de serviço, mas sim a exclusão a atividade de seguro-saúde da tese jurídica fixada no RE 651.703.

Recentemente, houve o julgamento da ADI 3.142[251], ação na qual se discutiu a incidência de ISS sobre o item 3.04 da LC nº 116/2003 (locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza).

Em tal caso, o STF concluiu que nas operações mistas ou complexas nas quais não seja possível claramente diferenciar as obrigações de dar e de fazer, se a atividade for definida em lei complementar como um serviço de qualquer natureza, o ISS poderia incidir.

Segundo o ministro relator, DIAS TOFFOLI, a Constituição (i) não delimitou, de maneira estanque, o que seriam serviços de qualquer natureza para fins de ISS e (ii) atribuiu à lei complementar o papel de definir os serviços para tais fins, com a

[251] Cf. STF, ADI 3.142/DF, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020.

exceção daqueles mencionados em seu art. 155, II (i.e., serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação).

Todavia, o ministro disse que não seria "*cabível ao legislador complementar expandir, a seu alvitre, sob o pretexto de estar realizando tal definição, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios"*. Afinal, se assim fosse, o legislador infraconstitucional promoveria alteração da própria Constituição.

A argumentação é contraditória e seu resultado prático é bastante diverso daquilo que preconiza. De fato, o precedente bem ilustra a tendência atual do STF que, a despeito de alegar a observância do conceito constitucional, atribuiu à lei complementar o papel de definir o que são serviços de qualquer natureza. É dizer, o órgão diz que o conceito constitucional de serviço deve ser observado, mas, na prática, permite que os seus contornos sejam delimitados pela lei complementar.

Vale relembrar que um dos argumentos empregados pelo STF para justificar o conceito "ampliado" de serviço de qualquer natureza é a impossibilidade de confusão de planos normativos, pois a Constituição não poderia ser submetida à legislação infraconstitucional. No entanto, o resultado prático dessa posição é exatamente permitir que os contornos do conceito de serviço sejam balizados pela lei complementar.

De todo modo, a ADI 3.142 é muito relevante por apresentar uma síntese da orientação atual do STF sobre o tema. Segundo o ministro relator, DIAS TOFFOLI, é possível extrair quatro orientações da jurisprudência da Corte:

(i) não incidência de ISS, quando há mera obrigação de dar;

(ii) possibilidade de incidência de ISS, quando há uma obrigação de fazer;

(iii) não incidência de ISS, quando for possível segregar a obrigação de dar em obrigação mista; e

(iv) possibilidade de incidência de ISS, quando for impossível segregar a obrigação de dar em operação mista (desde que a lei complementar não determine a incidência de ICMS).

Considerando o caso concreto, o ministro concluiu que a locação prevista no item 3.04 não é passível de ISS quando isoladamente considerada, mas que se admite a tributação por ISS quando a operação for mista ou complexa e não seja possível apartar da obrigação de dar da obrigação de fazer. Curiosamente, portanto, o ministro diz rejeitar a distinção civilista, mas não admite a incidência de ISS quando há mera obrigação de dar.

Por sua vez, o ministro MARCO AURÉLIO foi novamente voto vencido, por entender que o item 3.04 constitui obrigação de dar não passível de ISS. Ainda assim, esse ministro ressalvou que, no caso de negócios jurídicos complexos, é preciso extrair a essencialidade da prestação. Se a essência do negócio for uma obrigação de dar, não haveria serviço e tampouco ISS. Por outro lado, se a essência do negócio for uma obrigação de fazer, haveria serviço, viabilizando a cobrança de ISS.

No RE 784.439[252] a ministra ROSA WEBER afirmou que a lei complementar não tem a função de definir o que sejam serviços, mas estabelecer, dentre o universo de serviços, quais são tributáveis pelo ISS. Por outro lado, argumentou que o conceito de serviço não se restringe ao direito privado e que poderia incluir "*certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável*". Novamente, observa-se o argumento subjacente de qualificar uma atividade como serviço para garantir a tributação.

Nesse precedente o ministro ALEXANDRE DE MORAES ainda argumentou que o STF já teria consolidado "*o entendimento de que o Direito Constitucional adota conceitos próprios, não utilizando as premissas dadas pelo Direito Privado*", pelo que estaria "*afastada a vinculação entre o termo serviço e a obrigação de fazer disposta no Código Civil*".

Ocorre que o entendimento desse ministro desconsidera o fato de que os julgados sobre leasing e operadoras de planos de saúde se reportaram a operações nas quais forma identificadas obrigações de fazer. Isto é, a suposta superação dos

[252] Cf. STF, RE 784.439/DF, Rel. Ministra ROSA WEBER, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020.

conceitos de direito privado não foi o argumento determinante para autorizar a incidência de ISS naqueles casos.

De qualquer modo, vale ressalvar que o mérito do RE 784.439 estava mais relacionado ao caráter taxativo da lista de serviços, sem que houvesse um novo aprofundamento sobre o conceito constitucional de serviços, como ocorreu no voto do relator na ADI nº 3.142.

No RE 605.552[253] o STF analisou a tributação das operações de farmácias de manipulação por ISS ou ICMS. O caso foi julgado em sede de repercussão geral e fixou a seguinte tese: "*Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira*".

As principais discussões nesse precedente foram o conflito de competência entre ISS e ICMS em caso de serviços mistos e a preponderância de uma obrigação (leia-se, de dar ou fazer) sobre a outra, pelo que não houve um aprofundamento sobre o conceito constitucional de serviços propriamente dito. É dizer, o mérito do caso não foi discutir se há exigência de obrigação de fazer para fins de ISS ou se bastaria uma utilidade econômica oferecida a terceiros para justificar a tributação pelo imposto municipal.

Ainda assim, o caso é relevante, pois o STF fez um paralelo com o *leading case* do software (RE 176.626) no sentido de que o ICMS seria devido quando o bem for destinado ao comércio em geral e o ISS seria devido quando o bem for objeto de encomenda por destinatário específico.

Por fim, no julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659 o ministro DIAS TOFFOLI defendeu o conceito ampliado de serviço de forma ambígua. Por um lado, rejeitou a dicotomia entre as obrigações de dar e fazer. Por outro lado, negou a incidência de ISS na hipótese em que há mera obrigação de dar.

---

[253] Cf. STF, RE 605.552/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020.

Dentre os demais ministros, houve aqueles que aderiram a essa visão (e.g. LUIZ FUX) e outros que defenderam a existência de um conceito constitucional vinculado aos institutos de direito privado (e.g. MARCO AURÉLIO).

A análise de todos os precedentes demonstra, portanto, que a questão ainda é bastante controversa e não encontrou uma solução definitiva na jurisprudência do Supremo, o que dificulta delimitar com precisão a materialidade do ISS.

7.3 RECONSTRUÇÃO DA MATERIALIDADE DO ISS

De início, cumpre ressaltar que a reconstrução da materialidade do ISS não é tarefa simples. Como bem indicou a doutrina e a jurisprudência do STF sobre o conceito de serviços, o tema é muito controverso e há argumentos relevantes tanto para um lado quanto para o outro lado.

Além disso, a jurisprudência do STF é oscilante, sendo possível identificar duas inflexões. A primeira ocorreu em 2000 no RE 116.121 (ISS sobre a locação de guindastes) e a segunda ocorreu em 2009 no julgamento do RE 547.245 e do RE 592.905 (arrendamento mercantil).

Ocorre que a divergência entre esses dois marcos não se justifica, pois a expressão em análise é a mesma antes e depois da Constituição de 1998. Tanto a Carta anterior quanto a Carta atual mencionavam "*serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar*".

A primeira atribuía competência aos Municípios para instituir impostos sobre "*serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar*", ao passo que a Constituição atual prevê "s*erviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*".

Uma vez que a redação de ambas as Cartas é materialmente equivalente, causa espécie verificar que o STF manifestou uma posição e depois adotou outra. Ora, ou a Constituição de 1988 sempre previu o conceito econômico de serviços ou a Constituição sempre previu o conceito jurídico. A oscilação não se justifica.

Dessa forma, é fundamental analisar qual era a legislação em vigor à época do advento da Constituição de 1988, notadamente o CTN, o CC e a LC nº 56/1987.

De um lado, o art. 110 do CTN estipulava que os conceitos de direito privado utilizados para a delimitação de competências não podem ser alterados pela lei tributária. Tal norma estava em vigor à época e permanece vigente.

Dessa forma, o Constituinte estava ciente de que, se optasse por utilizar um conceito de direito privado para repartir competências, sem defini-lo de forma estipulativa, esse conceito não poderia ser modificado por legislação tributária posterior.

De outro lado, a lista anexa à LC nº 56/1987 previa uma série de atividades que não perfaziam uma obrigação de fazer, tais como locação de bens móveis (item 79), distribuição de filmes (item 63) e distribuição de bens de terceiros (item 100).

Além disso, o ISS sabidamente veio a substituir o IIP[254], que não se restringia aos serviços propriamente ditos e à obrigação de fazer, pois abarcava uma série de atividades, as quais iam desde o ourives até o mercador de perfumes.

Ademais, oportuno citar que os primeiros precedentes do STF autorizavam a incidência de ISS na locação de bens móveis, com base no conceito econômico delineado pela doutrina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

Portanto, é defensável que a ideia *comum* de serviço vigente à época não se restringia ao conceito propriamente jurídico de serviço. Isto é, na prática, era possível que certas obrigações de dar fossem consideradas “serviços” nos termos da referida lei complementar.

Porém, a competência tributária não é limitada ou definida por seu próprio exercício. Afinal, a regra de competência perderia a função de delimitar o exercício de competência se os seus limites fossem dados pelo próprio destinatário.

É dizer, não é na lei tributária (leia-se, na lista de serviços tributáveis) que se deve extrair o conceito de serviço, mas sim da própria norma constitucional, a qual se reportou ao conceito de direito privado previsto no CC de 1916. Portanto, é no CC que se deve buscar o conceito constitucional e jurídico, o que afasta a aplicação do conceito econômico.

---

[254] Cf. Decreto nº 5.690/1874.

Além disso, é questionável o argumento de que houve realmente a intenção de que o ISS aglutinasse aquelas incidências antes abarcadas pelo IIP. Segundo analisado por ANDRÉ COELHO[255], o próprio anteprojeto da Reforma Tributária de 1965 declarou expressamente que a intenção da Comissão foi restringir o campo de incidência do IIP. Tanto é assim que foi outorgada aos Municípios a competência para instituir o adicional de ICM estadual "*para reparar as perdas municipais sobre outras bases e sobre a anterior amplitude do IIP*".

Ou seja, é bastante questionável que o sentido *jurídico* de "serviço" à época da promulgação da Constituição não se restringia às obrigações de fazer, ainda que os precedentes iniciais do STF tenham permitido a tributação da locação de bens móveis por décadas.

A despeito da existência de precedentes favoráveis ao conceito econômico de serviços no STF, é preciso atentar para o texto da Constituição. Novamente, o Constituinte sabia que se optasse por empregar um conceito de direito privado para repartir competências, esse conceito não poderia ser modificado por lei tributária posterior.

Ora, o Constituinte tinha plena liberdade de conformar a tributação, inclusive incluindo outras atividades no âmbito de competência municipal. É dizer, além da menção aos serviços, o Constituinte poderia ter incluído a cessão de direitos, a locação de bens ou, ainda, a "*qualquer atividade prestada de forma habitual e com finalidade lucrativa que gere utilidade a terceiros*", mas não o fez.

Portanto, ainda que o Constituinte tivesse a intenção de ampliar o sentido de serviços (leia-se, incluir diversas atividades não vinculadas a obrigações de fazer), o que importa é aquilo que o Constituinte realmente estabeleceu (leia-se, tributação de serviços), devendo prevalecer o texto posto.

---

[255] Cf. FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual.** Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, pp. 86-105.

Não se ignora o argumento de que se o Constituinte quisesse tributar apenas os serviços propriamente ditos, não teria mencionado "*de qualquer natureza*". Isto é, seria necessário dar um sentido útil para essa expressão.

Ainda assim, a expressão pode ser lida da seguinte forma: a Constituição autoriza a tributação de todo e qualquer serviço, mas eles devem estar arrolados em lei complementar, a qual delimita o âmbito de atuação da lei instituidora do imposto.

Ou seja, o sentido da expressão "*de qualquer natureza*" pode ser construído a partir da exigência de "*definição por lei complementar*". O Constituinte apenas disse ao legislador complementar que ele tinha o poder de restringir o campo de incidência da lei ordinária, mas que poderia incluir todo e qualquer serviço, caso desejasse.

Em outras palavras, o Constituinte disse ao legislador ordinário que ele só pode tributar aquilo que estiver autorizado pelo legislador complementar, mas que o legislador complementar poderia incluir o serviço que quisesse.

Afinal, dizer que a lei complementar pode incluir o "*serviço de qualquer natureza*" é o mesmo que dizer que a lei complementar pode incluir qualquer atividade, desde que serviço.

Se o Constituinte tinha plena liberdade para conformar a tributação e optou pelo emprego do termo "serviços" para delimitar a competência, sem defini-lo, isso significa que o Constituinte incorporou o conceito infraconstitucional de direito privado.

Note-se que não se trata de interpretar a Constituição a partir do CTN, como sugerido pelo ministro LUIZ FUX no RE 651.703. O Constituinte escolheu usar o termo serviço já ciente da existência do art. 110 do CTN. Portanto, foi uma opção que deve ser observada. Dessa forma, o conceito de serviço pressuposto na Constituição seria aquele propriamente jurídico, previsto no CC de 1916.

Assim, mesmo reconhecendo a existência de alguns julgados favoráveis ao conceito econômico de serviço à época da promulgação da Constituição de 1988 e a inclusão de certas atividades na lista de serviços tributáveis não necessariamente

vinculadas a obrigações de fazer, fato é que o Constituinte empregou um conceito de direito privado sem defini-lo para delimitar a competência.

Portanto, o que o Constituinte efetivamente fez foi privilegiar o seu sentido jurídico ao empregar o termo “serviço” que já era previsto no direito privado sem defini-lo, a despeito da expressão “*de qualquer natureza*”.

Além disso, oportuno observar que os precedentes iniciais não desprezavam totalmente a existência de obrigação de fazer, assim como não o fez nos julgados sobre o arredamento mercantil.

Logo, ainda que a jurisprudência do STF seja claramente controversa, não há como concluir que houve uma tendência clara desde à época da promulgação da Constituição até os dias de hoje no sentido de desprezar a existência de uma obrigação de fazer na caracterização de um serviço.

Dessa forma, conclui-se que o termo “serviços” deve ser compreendido em seu sentido propriamente jurídico, como uma atividade realizada em favor de terceiros (obrigação de fazer), que pode estar ou não vinculada a uma obrigação de dar. Ainda que se admita a intenção do Constituinte no sentido de incluir no ISS as atividades antes objeto do IIP, o texto constitucional deve prevalecer.

Por essas razões, conclui-se que a materialidade do ISS pode ser construída da seguinte forma: *serviços de qualquer natureza são todas as atividades que incluam uma obrigação de fazer em benefício de outrem, a qual pode ser cumulada ou não com uma obrigação de dar (e.g., arrendamento mercantil) ou com o fornecimento de uma mercadoria (e.g., serviços mistos).*

É dizer, a operação de prestação de serviços corresponde a uma obrigação de fazer prestada em favor de terceiros com habitualidade e intuito de lucro. A partir dessa premissa é que será realizada a análise dos contratos de software para verificar se eles podem ou não ser tributados pelo ISS.

Por ora, vale apenas mencionar que, partindo dessa premissa, a tributação por ISS seria admissível apenas no contrato de desenvolvimento de software, mas não no caso de cessão de direitos autorais, licença de comercialização e licença de uso.

Tal matéria será analisada com profundidade nos próximos capítulos, os quais tratam dos critérios usualmente empregados pela jurisprudência para resolver os conflitos de competência e qualificar os contratos de software, em especial os contratos de licenciamento.

8 CAPÍTULO 7: PRECEDENTES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE

As controvérsias na doutrina sobre o âmbito de competência do ICMS e do ISS estão refletidas nas manifestações dos órgãos consultivos, administrativos e judiciais quando confrontados com o tema da tributação das operações de comercialização de software. Dessa forma, identifica-se muitas divergências e falta de uniformidade dentre os precedentes selecionados – às vezes, entre manifestações do mesmo órgão.

Considerando o escopo delimitado para a presente dissertação, a pesquisa de precedentes se restringiu aos seguintes órgãos:

(i) Departamento de Tributação e Julgamento (DEJUG/SP) e Conselho Municipal de Tributos (CMT/SP), para o Município de São Paulo;

(ii) Secretaria de Fazenda (SEFAZ/SP) e Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP), para o Estado de São Paulo; e

(iii) Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF).

Os precedentes selecionados são relacionados à tributação das operações com software – notadamente, os casos sobre licenças – publicados até o dia 31 de dezembro de 2020. Após a seleção do material, fez-se uma análise inicial estruturada a partir de cada ente federado.

Inicialmente, serão analisadas as respostas à consulta e as decisões dos órgãos do Estado de São Paulo. Posteriormente, serão examinadas as orientações e as decisões dos órgãos do Município de São Paulo. Finalmente, conclui-se com o exame dos precedentes dos tribunais superiores, os quais ainda não possuem uma decisão vinculante sobre o tema.[256]

[256] Novamente, cumpre esclarecer que o julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659 foi pautado para o dia 04/02/2021, data posterior à conclusão da presente dissertação.

A análise dos precedentes deixa claro que há: (i) vários critérios empregados pelos órgãos municipais, estaduais e federais nos casos relativos à comercialização de software; (ii) clara divergência em relação à tributação aplicável e aos critérios relevantes para sua definição; e (iii) falta de uniformidade entre os precedentes analisados, inclusive no âmbito de alguns órgãos.

Quando há mudança de orientação do órgão, os casos são divididos em fases. É dizer, para facilitar a compreensão, as tendências dos precedentes foram classificadas em fases de acordo com a evolução das orientações. Nesse sentido, cumpre ressalvar que se trata de uma simplificação, pois é possível que dentro de determinada "fase" haja um ou outro precedente contrário. Ou seja, cada fase indica uma tendência e não a totalidade das manifestações do período.

Em resumo, os principais critérios identificados na análise dos precedentes são: (i) espécie do software (de prateleira, por encomenda ou customizável); (ii) materialidade do bem; (iii) autonomia do software em relação ao produto; (iv) natureza da obrigação (obrigação de dar x obrigação de fazer); e (v) caráter da licença (temporária ou permanente).

8.1 PRECEDENTES DOS ÓRGÃOS ESTADUAIS DE SÃO PAULO

Em âmbito estadual, foram analisadas as soluções de consulta emitidas pela SEFAZ/SP e as decisões administrativas do TIT/SP pertinentes ao tema. Em síntese, o exame demonstrou que o Estado não teve uma orientação uniforme ao longo do tempo.

Essa variação é demonstrada pelas manifestações da SEFAZ/SP sobre a matéria, através das quais é possível identificar três fases desse órgão, denominadas no presente estudo como (i) fase inicial, (ii) fase intermediária e (iii) fase atual.

A **fase inicial**[257] corresponde ao período entre 1999 e 2014, no qual a tendência do órgão era incluir as operações de comercialização de software no

[257] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 187/2009, de 15 de abril de 2009;;SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 405/2009, de 4 de junho de 2009; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 630/2010, de 5 de novembro de 2010; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária

âmbito do ICMS, geralmente sem diferenciar a tributação pela espécie do software. Isto é, exigia-se o ICMS sobre o software personalizado ou não.

Nesse período estava em vigor a regra segundo a qual a base de cálculo era o dobro do valor de mercado do suporte físico (art. 1º do Decreto nº 51.169/2007). Assim, o órgão negava a possibilidade de tributar o software comercializado via download.

Todavia, a SEFAZ/SP afirmava reiteradamente que as operações com software estavam no âmbito do ICMS, com ou sem suporte físico, pelo que a dispensa em caso de transferência eletrônica decorria tão somente da legislação que calculava o tributo com base no suporte físico. Nesse sentido, o órgão possuía entendimento consolidado de que o ICMS incidia sobre a *operação* relativa ao software e não apenas sobre o seu suporte físico.

Posteriormente, houve a **fase intermediária**[258] que corresponde ao período entre 2015 e 2017, no qual o órgão começa diferenciar o regime tributário de acordo com a espécie do software, aplicando o ICMS para o software de prateleira e ISS para o software por encomenda. Por outro lado, a SEFAZ/SP passa a se manifestar de forma favorável a um conceito mais amplo de "mercadoria", mitigando o caráter corpóreo do bem.

Nessa segunda fase, a antiga regra da base de cálculo (isto é, dobro do valor do suporte físico) foi revogada. Com o advento da nova legislação, o tributo passou a ser calculado sobre o valor efetivo da operação, o que incluía o valor pago pela licença (art. 37 das Disposições Transitórias do RICMS/SP). Assim, a operação

---

234/2011, de 10 de Junho de 2011; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 494/2011, de 24 de Outubro de 2011; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 2204/2013, de 01 de Novembro de 2013; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 3758/2014, de 26 de Setembro de 2014.

[258] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6436/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6493/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 7651/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8714/2016, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8740/2016, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8741/2016, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 10382/2016, de 28 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 10482/2016, de 31 de Outubro de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 13194/2016, de 10 de Novembro de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15093/2017, de 18 de Abril de 2017; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15319/2017, de 09 de Junho de 2017.

com download passa a ser igualmente tributável pelo ICMS. Não obstante, o órgão negava a possibilidade de tributação de download enquanto não fosse definido o local de ocorrência do fato gerador pela legislação.

A orientação dessa segunda fase é sintetizada pela Decisão Normativa CAT nº 04/2017. Tal ato normativo distingue as duas espécies de software alegando que há preponderância de serviços no software desenvolvido sob encomenda, ao passo que há venda em larga escala no software pronto. Nesse sentido, aduz que apenas o desenvolvimento de software sob encomenda está sujeito ao ISS, pois "*a ausência de personalização insere o software em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil e, portanto, sujeito a incidência do ICMS*".

Vale ressaltar que a referida decisão não faz distinção no que tange à forma de comercialização do software, admitindo a tributação pelo ICMS para as cópias distribuídas em meio físico e para aquelas negociadas em meio digital, tanto por download como por streaming, sob o argumento de que a forma não altera a natureza do software como mercadoria.

Dessa forma, conclui que "*há incidência do ICMS nas operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados*".

Note-se que a decisão ainda menciona a redução da base de cálculo (cf. art. 73 do Anexo II do RICMS e Convênio ICMS nº 181/2015) de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% do valor da operação. Essa redução aproxima a carga tributária do ICMS e do ISS, cuja alíquota máxima é de 5%.

Por fim, a decisão reforça o entendimento de que o ICMS só incidirá quando for definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

Por fim, adveio a **fase atual**[259] que corresponde ao período a partir de 2018, na qual o órgão mantém a distinção entre as espécies de software, excluindo o software personalizado do âmbito de incidência do ICMS.

Nessa fase começaram a surgir alguns casos que discutem a autonomia do software em relação ao bem comercializado (segregação x unificação). Isto é, casos nos quais o software estaria integrado ou não ao produto (e.g. software incorporado em equipamento x software gravado em pen drive).

Além disso, os casos se pautam pela vigência do Convênio ICMS nº 106/2017, que permite a tributação de software padronizado, comercializado por download. Segundo o Convênio, o imposto é devido no local do adquirente e isento nas operações não destinadas a consumidor final.

Logo, é possível extrair as seguintes conclusões sobre o posicionamento da SEFAZ/SP:

(i) distinção do regime tributário pela espécie do software, o que contraria a prática dos órgãos municipais;

(ii) tendência de incluir as operações de licença de uso no âmbito do ICMS, para o software de prateleira e customizável;[260]

---

[259] Nesse sentido, cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 17594/2018, de 03 de Maio de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 17846/2018, de 28 de Agosto de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18042/2018, de 04 de Setembro de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18151/2018, de 09 de Outubro de 2018; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 18423/2018, de 25 de Abril de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 20329/2019, de 30 de outubro de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 20663/2019, de 26 de junho de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 21379/2020, de 30 de março de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 21981/2020, de 24 de julho de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22283/2020, de 11 de setembro de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22417/2020, de 19 de novembro de 2020; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22772/2020, de 15 de dezembro de 2020.

[260] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5032/2015, de 17 de Abril de 2015; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6436/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6493/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 7651/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8714/2016, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15319/2017, de 09 de Junho de 2017; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 19099/2019, de 28 de Fevereiro de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 20329/2019, de 30 de outubro de 2019; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 20663/2019, de 26 de junho de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22283/2020, de

(iii) falta de precedentes que analisem o regime tributário da operação a partir do caráter da licença (temporária ou definitiva);[261]

(iv) mitigação do critério da materialidade (suporte físico);[262]

(v) discussão recente sobre a autonomia do software em relação ao produto (segregação x unificação), havendo casos em que o software foi qualificado como mercadoria por integrar um produto;[263] e

(vi) pouca discussão sobre a licença de comercialização.[264]

Diferentemente da SEFAZ/SP, o TIT/SP tende a ser mais uniforme em seus precedentes. Em síntese, a jurisprudência administrativa do TIT/SP indica que:

---

11 de setembro de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22417/2020, de 19 de novembro de 2020; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22772/2020, de 15 de dezembro de 2020.

[261] O caráter perpétuo da licença foi mencionado apenas nas Respostas à Consulta nº 10482/2016 e 22074/2020, mas a resposta da autoridade é omissa em relação ao caráter da licença. Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 10482/2016, de 31 de Outubro de 2016; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020.

[262] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 2204/2013, de 01 de Novembro de 2013; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 3488/2014, de 29 de Julho de 2014; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 3518/2014, de 21 de Agosto de 2014; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 3758/2014, de 26 de Setembro de 2014; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 4441/2014, de 05 de Janeiro de 2015; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 4752/2015, de 24 de Fevereiro de 2015; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5282/2015, de 25 de Maio de 2015; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6436/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 6493/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 7651/2015, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 8714/2016, de 11 de Maio de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 20663/2019, de 26 de junho de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 21379/2020, de 30 de março de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 21981/2020, de 24 de julho de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020; Resposta à Consulta Tributária 22283/2020, de 11 de setembro de 2020; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22417/2020, de 19 de novembro de 2020; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22772/2020, de 15 de dezembro de 2020.

[263] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 2437/2013, de 12 de Fevereiro de 2014; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 13194/2016, de 10 de Novembro de 2016; SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 15093/2017, de 18 de Abril de 2017; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 17594/2018, de 03 de Maio de 2019.

[264] A licença de comercialização foi mencionada apenas nas Respostas à Consulta nº 5805/2015 e 22074/2020, mas a resposta da autoridade é omissa em relação à licença de distribuição. Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020.

(i) o órgão tende a diferenciar as espécies de software;[265]

(ii) o mérito de maioria dos casos é a autonomia do software em relação ao produto;[266]

(iii) em geral, aplica-se o critério da unificação, segundo o qual o software é considerado mercadoria ("software embarcado") quando for parte necessária/indissociável[267] do produto ou serviço, embora haja um caso[268] em sentido contrário;

(iv) dessa forma, tende-se a admitir a incidência de ICMS sobre o valor da licença de uso[269]; e

(v) além disso, o órgão tende a esquivar-se de analisar a possibilidade de incidência de ISS, mas o argumento foi analisado em um caso[270] de forma incidental.

---

[265] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT-5-532/95, Relator LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JÚNIOR, j. 09/06/1998; TIT/SP, Processo nº DRT-3.685896/2005, Relator Celso Alves Feitosa, j. 28/09/2010; e TIT/SP, Processo nº DRT4-627810/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 26/05/2015.

[266] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT-5-532/95, Relator LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JÚNIOR, j. 09/06/1998; TIT/SP, Processo nº DRTCIII-208626/2002, Relator NILTON LUIZ BARTOLI, j. 15/09/2006; TIT/SP, Processo nº DRTCIII-592159/2004, Relatora ANA MARIA SANCHES PEREIRA, j. 09/12/2009; TIT/SP, Processo nº DRT4-627810/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 26/05/2015.

[267] Cf. TIT/SP, Processo nº DRTCIII-208626/2002, Relator NILTON LUIZ BARTOLI, j. 15/09/2006; TIT/SP, Processo nº DRT-12-9052639/2001, Relator JOSÉ EDUARDO DE PAULA SARAN, j. 12/12/2006; TIT/SP, Processo nº DRT3-685896/2005, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 16/10/2008; TIT/SP, Processo nº DRT-3.685896/2005, Relator Celso Alves Feitosa, j. 28/09/2010; TIT/SP, Processo nº DRTC-III-545810-07, Relator CELSO BARBOSA JULIAN, j. 16/05/2013; TIT/SP, Processo nº DRT-16-11051/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 23/05/2013; TIT/SP, Processo nº DRT3-504400-2011, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 14/08/2014; TIT/SP, Processo nº DRTCIII-4030054-7/2013, Relator KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM, j. 09/09/2014; TIT/SP, Processo nº DRT4-627810/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 26/05/2015; e TIT/SP, Processo nº DRT12-4082072-5/2016, Relator LÍLIAN ZUB FERREIRA, j. 12/05/2017.

[268] Cf. TIT/SP, Processo nº DRTCIII-434966/2003, Relator HELCIO HONDA, j. 16/05/2006.

[269] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT-3.685896/2005, Relator Celso Alves Feitosa, j. 28/09/2010; TIT/SP, Processo nº DRTC-III-545810-07, Relator CELSO BARBOSA JULIAN, j. 16/05/2013; TIT/SP, Processo nº DRT-16-11051/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 23/05/2013; TIT/SP, Processo nº DRT3-504400-2011, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 14/08/2014; TIT/SP, Processo nº DRTCIII-4030054-7/2013, Relator KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM, j. 09/09/2014; TIT/SP, Processo nº DRT4-627810/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 26/05/2015; TIT/SP, Processo nº DRT12-4082072-5/2016, Relator LÍLIAN ZUB FERREIRA, j. 12/05/2017; e TIT/SP, Processo nº DRT5-4068138-5/2015, Relator CACILDA PEIXOTO, j. 17/09/2019.

[270] Cf. TIT/SP, Processo nº DRTCIII-592159/2004, Relatora ANA MARIA SANCHES PEREIRA, j. 09/12/2009.

Embora haja maior uniformidade nos precedentes do TIT/SP, a questão não é minimizada por esse tribunal. Pelo contrário, há um caso[271] no qual o órgão deixa de aplicar multa (pela falta de emissão de notas fiscais sobre licença de software adquirido por download) alegando a falta de clareza na legislação, bem como a insegurança e a indefinição do tema.

No mesmo sentido, há outro caso[272] no qual o TIT/SP afirma que a parte deveria ter aproveitado as diligências para demonstrar sua situação concreta "*até em função da dúvida concreta que existe sobre a tributação dos bens digitais*". Note-se que o órgão ainda mencionou que poderia existir "*uma dúvida razoável, principalmente em 2014, na época dos fatos, quanto a (sic) correta tributação das operações em questão*".

Não obstante, o caso mais recente[273] desse órgão (AIIM 4115253-0) concluiu pela incidência exclusiva de ISS nas operações com licenciamento de qualquer espécie. Tal entendimento se baseia na orientação recentemente proferida pelo STF no julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, no qual já se formou maioria favorável à incidência de ISS. Embora o julgamento não tenha sido concluído, o órgão já acatou o entendimento do ministro DIAS TOFFOLI, segundo o qual o licenciamento de software envolve uma a transferência de um bem digital e a prestação contínua de serviços ao usuário com a respectiva atualização. Logo, tal operação deveria ser sujeita ao ISS (e não ao ICMS).

Portanto, a complexidade do tema não é minimizada pelos órgãos estaduais. De todo modo, é possível concluir que a tendência do Estado de São Paulo era exigir ICMS sobre as licenças a partir da distinção entre as espécies de software e da falta de autonomia do software em relação ao produto e/ou serviço do qual ele faz parte. Dessa forma, o Estado costumava desconsiderar argumentos sobre (i) a bitributação com o ISS, (ii) a materialidade do bem e o (iii) caráter da licença (temporária ou definitiva).

---

[271] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT14-4071902-9/2016, Relatora CACILDA PEIXOTO, j. 24/05/2017.
[272] Cf. TIT/SP, Processo nº DRTCIII-4078465-4/2016, Relator FAISSAL YUNES JÚNIOR, j. 29/08/2019.
[273] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT03-4115253-0/2018, Relatora SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON, j. 10/11/2020.

Porém, é possível que essa tendência seja modificada em virtude das ADIs 1.945 e 5.659, caso o entendimento já formado pela maioria – leia-se, favorável à incidência de ISS nas operações de licença de software – seja mantido na conclusão do julgamento.

8.2 PRECEDENTES DOS ÓRGÃOS MUNICIPAIS DE SÃO PAULO

Em âmbito municipal, foram analisadas as soluções de consulta emitidas pelo DEJUG/SP e as decisões administrativas do CMT/SP pertinentes ao tema. Em síntese, o exame demonstrou que o Município de São Paulo tende a ser uniforme em suas manifestações, com orientação favorável à incidência de ISS nas licenças de software, de modo que não identificamos fases distintas.

No âmbito do DEJUG/SP, o exame dos precedentes indicou que esse órgão:

(i) tributa as operações de licença[274] e venda[275] pelo ISS, independente da espécie[276] do software;

(ii) desconsidera a orientação dos órgãos estaduais, furtando-se a analisar eventuais conflitos com o ICMS, sequer quando provocado sobre o tema da bitributação[277];

[274] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 30, de 26 de março de 2007; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32, de 27 de março de 2007; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 38, de 02 de outubro de 2008; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 39, de 14 de outubro de 2008; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 19 de março de 2009; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 25, de 8 de junho de 2011; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40, de 1 de agosto de 2013; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 3 de abril de 2014; e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 33, de 4 de dezembro de 2017.

[275] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 22, de 16 de setembro de 2014.

[276] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 12 de abril de 2016 e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 33, de 4 de dezembro de 2017.

[277] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 21, de 24 de maio de 2010; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 25, de 8 de junho de 2011; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 31, de 31 de agosto de 2011; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 12 de abril de 2016; e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 19, de 21 de outubro de 2016.

(iii) reconhece que não há ISS sobre a locação[278] de bens móveis em virtude de veto presidencial ao item 3.01 da LC nº 116/2003, mas distingue a licença de software da locação de bens móveis;[279]

(iv) tributa cessão de uso de software por ISS, mas não admite a tributação de cessão de direitos autorais; [280]

(v) não aprofunda o debate sobre a licença de comercialização, sendo todo e qualquer licenciamento tributado no item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003, inclusive "distribuição";[281] e

(vi) tampouco aprofunda o debate sobre a autonomia do software em relação ao produto, embora haja um caso em que o órgão admitiu a segregação entre licença e equipamento, em posicionamento contrário ao praticado pelos órgãos estaduais paulistas, que tendem a considerar o software como mercadoria quando ele é necessário ao funcionamento do produto ("software embarcado").[282]

É dizer, os precedentes analisados indicam que o DEJUG/SP desconsidera as orientações dos órgãos estaduais e autoriza a tributação da operação de licença de uso e de distribuição pelo ISS com base no item 1.05 da LC nº 116/2003, independente da espécie do software (software por encomenda, de prateleira e customizado). Para justificar tal tributação, distingue a licença de software da locação de bens móveis.

---

[278] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 56, de 02 de julho de 2007; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 69, de 07 de agosto de 2007; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 29, de 3 de setembro de 2009; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 37, de 10 de outubro de 2011; e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 17, de 2 de abril de 2013.

[279] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 69, de 07 de agosto de 2007; DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 29, de 3 de setembro de 2009; e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65, de 6 de dezembro de 2012.

[280] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 37, de 10 de outubro de 2011 e DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 17, de 2 de abril de 2013.

[281] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08, de 17 de março de 2014.

[282] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 31, de 31 de agosto de 2011.

O CMT/SP também tende a ser uniforme em suas decisões, de modo que tampouco é possível identificar fases distintas. Em resumo, a jurisprudência do órgão demonstra que:

(i) o mérito da maior parte dos casos está centrado no enquadramento fático das atividades como licenciamento ou como outra atividade listada como serviço no item 1 da lista anexa à LC nº 116/2003 (e.g. processamento de dados do item 1.03, suporte técnico do item 1.07, dentre outros);

(ii) o órgão tende a rejeitar a alegação de que a licença traduz obrigação de dar, atendo-se à previsão no item 1.05 sob o argumento de que ele não possui competência para se manifestar sobre inconstitucionalidade da legislação municipal;[283]

(iii) porém, há dois precedentes[284] nos quais os conselheiros manifestaram convicção pessoal pela inconstitucionalidade do item 1.05 e um caso[285] no qual a conselheira alegou, de forma incidental, que o ISS não é devido na licença de uso por ser obrigação de dar;

(iv) ademais, discute-se a qualificação das operações como atividades-fim ou atividades-meio (e.g., suporte técnico vinculado a contrato de

[283] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2009-0.335.218-0, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 03/12/2010; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2012-0.212.804-8, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 14/11/2012; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2012-0.322.037-1, Relator MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO, j. 04/07/2013; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2012-0.114.782-0, Relatora ANA APARECIDA SAMPAIO MANZUTTI, j. 27/08/2013; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2013-0.036.074-3, Relator MARCIO CÉSAR COSTA, j. 04/09/2013; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2013-0.307.944-1, Relator MARCIO CÉSAR COSTA, j. 07/02/2014; CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2015/0003136-3, Relator ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANÇA, j. 13/05/2016; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2020/0033791-7, Relator LUCIO MASAAKI YAMAZATO, j. 10/12/2020.

[284] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2014-0.205.575-3, Relator PAULO ROBERTO ANDRADE, j. 09/12/2014; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2019/0002680-4, Relatora FERNANDA TEODORO ARANTES, j. 08/05/2019.

[285] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2019/0002680-4, Relatora FERNANDA TEODORO ARANTES, j. 08/05/2019.

licença) e, ora há segregação das atividades[286], ora há unificação de acordo com a atividade-fim[287];

(v) em geral, o órgão ignora os argumentos relacionados à bitributação com o ICMS, mas há casos nos quais afirmou que o software é insuscetível de ser qualificado como mercadoria por ser bem intangível;[288]

(vi) analogamente ao DEJUG/SP, o CMT/SP costuma rejeitar qualificações distintas de acordo com a espécie do software;[289]

(vii) há casos que diferenciam o software da locação de bens móveis e da cessão de direitos autorais; [290]

(viii) discussão quase inexistente sobre a licença de distribuição, geralmente enquadrada no item 1.05;[291] e

(ix) por fim, discussão quase inexistente sobre o caráter da licença (definitiva x provisória), mas há um caso no qual essa questão foi analisada pelo relator que criticou a dicotomia tal qual fixada pelo STJ e STF. [292]

---

[286] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2014-0.221.170-4, Relator RICARDO CHERUTI, j. 11/11/2014; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2015/0000337-8, Relator ANTONIO CARLOS DE ALMEIDA AMENDOLA, j. 27/11/2015.

[287] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2012-0.109.710-6, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 20/03/2013; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2017/0049989-0, Relatora SHIRLEY F. MARCON CHALITA, j. 19/04/2018.

[288] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2005-0.135.639-4, Relatora CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL TRINDADE, j. 16/10/2007; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 2008-0.249.096-0, Relatora CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL, j. 07/04/2009.

[289] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2006-0.117.785-8, Relator EDUARDO MIKALAUSKAS, j. 01/03/2007; CMT/SP, Processo Administrativo nº 2008-0.249.096-0, Relatora CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL, j. 07/04/2009; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 2014-0.205.575-3, Relator PAULO ROBERTO ANDRADE, j. 09/12/2014.

[290] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2006-0.117.785-8, Relator EDUARDO MIKALAUSKAS, j. 01/03/2007; e CMT/SP, Processo Administrativo nº 2012-0.109.710-6, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 20/03/2013.

[291] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2013-0.036.074-3, Relator MARCIO CÉSAR COSTA, j. 04/09/2013.

[292] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2014-0.205.575-3, Relator PAULO ROBERTO ANDRADE, j. 09/12/2014.

Oportuno mencionar que no caso mais recente[293] sobre a matéria (Processo Administrativo nº 6017.2019/0054967-0), o órgão afastou a aplicação da SV nº 31 alegando que o caso se tratava de SaaS, hipótese na qual os clientes não pagam apenas pelo licenciamento de uso do software, mas também pela manutenção, atualização e suporte técnico provido pela empresa contratada, em uma relação jurídica continuada.

Nesse precedente, o relator alegou que a súmula se destinava às hipóteses de locação pura, desacompanhada de qualquer prestação de serviço. Portanto, *a contrario sensu*, haveria incidência de ISS nas locações acompanhadas da prestação de serviço. Além disso, o relator argumentou que os julgados mais recentes do STF manifestaram que "*o constituinte pretendeu inserir no campo das bases econômicas sujeitas à competência municipal um conjunto não restritivo de operações complexas que demonstrem a existência de capacidade contributiva*".

Por essas razões, vê-se que o Município de São Paulo tende a exigir ISS sobre a licença sem considerar (i) a espécie do software, (ii) os argumentos sobre a bitributação com o ICMS, (iii) a materialidade do bem e a autonomia do software em relação a produtos e/ou equipamentos e (iv) a possível equiparação da licença de uso à locação de bens móveis ou à cessão de direitos autorais.

De fato, os precedentes indicam que a maior preocupação prática do Município é o enquadramento da operação de software nas atividades previstas nos subitens do item 1.

8.3 PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Analisados os precedentes estaduais e municipais, cumpre examinar os casos julgados pelos tribunais superiores. O STJ foi instado a se manifestar sobre a tributação de software em várias oportunidades, mas nenhum caso foi julgado em sede de recurso repetitivo.

---

[293] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 6017.2019/0054967-0, Relator VICTOR TEIXEIRA DE ALBUQUERQUE, j. 03/09/2020.

O exame dos precedentes indica que no STJ a jurisprudência sobre o tema tende a ser mais uniforme e o principal critério de qualificação é a espécie do software. Por outro lado, há muitos critérios que não foram analisados com profundidade, tais como a autonomia do software em relação a produtos, o caráter da licença (temporária x definitiva) e o conceito de serviço e/ou de mercadoria. Além disso, não há orientação relevante sobre a licença de distribuição.

Em síntese, as principais conclusões extraídas dos precedentes são:

(i) o principal critério utilizado pelo STJ é a espécie do software, o qual não foi aplicado nos primeiros precedentes;[294]

(ii) assim, o software de prateleira é submetido ao ICMS, ao passo que o software por encomenda é submetido ao ISS;[295]

(iii) nesse sentido, muitos casos são resolvidos sem resolução de mérito, pois as partes divergem sobre a natureza do software (prateleira x personalizado) e o STJ mantém a decisão recorrida por ser vedado reexame probatório em sede de recurso especial;[296]

(iv) escorando-se na distinção entre as espécies, há casos nos quais o STJ admite a tributação da licença por ISS ou por ICMS, conforme haja ou não a personalização do software;[297]

---

[294] Cf. STJ, REsp 39.457/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, j. 13/08/1994; e STJ, REsp 39.797/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, j. 15/12/1993.

[295] Cf. STJ, RMS 5.934/RJ, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, j. 04/03/1996; STJ, REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, j. 14/08/1997; STJ, REsp 216.967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 28/08/2001; STJ, REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, j. 24/11/2004; STJ, REsp 222.001/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, j. 03/05/2005; STJ, REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 26/08/2008; STJ, AREsp 571.604/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 02/12/2016; STJ, REsp 1.001.801/MG, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, j. 23/11/2007; STJ, REsp 1.553.801/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 12/04/2018; STJ, AgInt no AREsp 571.604/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 17/05/2018; e STJ, AgInt no AREsp 1.553.801/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 07/08/2018.

[296] Cf. STJ, Resp 1.102.760/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, j. 23/04/2009.

[297] Cf. STJ, REsp 1.026.083/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 14/03/2008; e STJ, AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, j. 20/10/2011.

(v) dessa forma, a Corte não discute a possibilidade de ISS sobre a licença em si, alegando que a definição de serviço é matéria constitucional e de competência do STF;[298]

(vi) por outro lado, o STJ nega que haja conflito de sua jurisprudência com a SV nº 31;[299]

(vii) após o reconhecimento da repercussão geral do RE 688.223, o STJ está ignorando sua jurisprudência favorável à cobrança de ISS sobre licença de software personalizado e devolvendo os autos aos tribunais de origem para aguardar o deslinde da matéria no STF;[300]

(viii) há poucos precedentes discutindo a autonomia do software em relação ao equipamento, sendo possível identificar casos favoráveis ao ICMS[301] e ao ISS[302];

(ix) falta de exame sobre a qualificação da licença de distribuição, a qual foi mencionada incidentalmente em caso[303] sobre a CIDE.

Portanto, a jurisprudência do STJ revela que vários critérios foram deixados de lado, pois a análise foi centrada quase que exclusivamente na espécie de software.

Embora o uso dessa orientação tenha a vantagem de ser simples e previsível, é defensável que ela é digna de reparos por não ter se atentado para elementos que são fundamentais na delimitação do âmbito de competência do ICMS e do ISS e para as características de cada tipo de contrato de comercialização do software.

---

[298] Cf. STJ, REsp 1.136.617/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 30/04/2010; e STJ, AREsp 321.112/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, j. 13/08/2013.
[299] Cf. STJ, EDcl no AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, j. 13/12/2011.
[300] Cf. STJ, REsp 1.548.835/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, j. 27/04/2018.
[301] Cf. STJ, REsp 1.049.659/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 04/06/2009.
[302] Cf. STJ, AREsp 108.049/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 28/02/2012.
[303] Cf. STJ, REsp 1.642.249/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 15/08/2017.

Tal qual ocorre com o STJ, a jurisprudência do STF não possui precedente com efeitos vinculantes até o momento, conforme delimitado na pesquisa[304]. Diz-se que não há precedente vinculante no STF, pois ainda não foi concluído o julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659, muito embora já exista maioria formada no sentido de incidência de ISS sobre as operações de licenciamento de software e os casos estejam submetidos à repercussão geral. Além disso, o RE 688.223 (incidência de ISS sobre software personalizado) também teve a repercussão geral reconhecida, mas ainda está pendente de julgamento.

Na prática, o STF também foi instado a se manifestar sobre o tema em vários casos, porém o principal precedente sobre o tema permanece – por ora – sendo aquele julgado em 1998 por meio do RE 176.626, caso que versava sobre a possibilidade de incidência de ICMS sobre a licença de uso de software.

O único voto do caso foi proferido pelo relator SEPÚLVEDA PERTENCE, o qual não conheceu do recurso. Todavia, o ministro fez diversas considerações acerca do tema.

Segundo o ministro, a controvérsia é insolúvel sem a precisão do conceito de mercadoria, a qual define como "*bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo*", excluindo assim os bens incorpóreos. Como o objeto da lide dizia respeito a operações (licença e cessão de uso), cujo objeto é um direito de uso, concluiu que se trata de "*bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, consequentemente, de sofrer a incidência do ICMS*".

Citando monografia de RUI SAAVEDRA, o ministro diz que o software é um bem imaterial por natureza, vez que é constituído por informação a ser protegida pelo direito autoral. Nesse sentido, afirma que "*é esse 'direito de exclusivo' – que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso –, que se deve declarar fora do raio de incidência do ICMS*".

Por outro lado, adverte que essa conclusão não enseja a afirmação de que está subtraído do campo de incidência do ICMS a circulação de *cópias* ou

[304] Novamente, vale informar que a pesquisa dos precedentes e a redação da dissertação foram concluídas em 31/12/2020.

exemplares de software de prateleira. Para o ministro, seja qual for a espécie do software não se pode confundir a “aquisição do exemplar” e o “licenciamento ou cessão do direito de uso”. Nesse sentido, aduz que haveria dois contratos, a saber: (i) aquele relativo à manifestação física, que poderia ser de locação ou compra e venda; e (ii) a licença propriamente dita.

Para ilustrar seu raciocínio, compara aquele que comercializa os exemplares ao vendedor de livros e discos, o qual não negocia os direitos de autor e sim o “*corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa*”. Ainda assim, o ministro ressalva que essa distinção seria questão estranha ao objeto da ação, a qual se restringia à licença ou cessão do direito de uso.

A análise criteriosa do precedente demonstra, portanto, que algumas das ideias comuns atribuídas ao caso são muito equivocadas, a saber: (i) o precedente está longe de pacificar a questão, pois o recurso sequer foi conhecido; (ii) o STF não decidiu que o software por encomenda é sujeito ao ISS, por ser matéria estranha à lide; (iii) o STF não decidiu que o software padronizado é sujeito ao ICMS, mas sim que as cópias ou os exemplares poderiam ser sujeitos ao ICMS quando fossem dotados de suporte físico, matéria que também era estranha à lide.

É dizer, o STF decidiu tão somente que não havia incidência de ICMS sobre a licença e a cessão de uso, porque elas não seriam mercadorias pelo fato de serem bens incorpóreos. Ou seja, boa parte das ideias comumente atribuídas ao *leading case* é mero *obiter dictum*.

Portanto, forçoso concluir que a capacidade do referido precedente de orientar decisões futuras é bastante superestimado, especialmente porque desprovido de efeitos vinculantes.

De todo modo, o caso é relevante por diversas razões. Em primeiro lugar, vale destacar que foi esse o caso que consagrou a distinção no tratamento tributário de acordo com a natureza do software, classificando-os em software de prateleira (produzidos em série e comercializados no varejo) e software por encomenda (produzidos de forma personalizada para atender às necessidades específicas de

um cliente). Tal distinção foi aplicada em diversos casos posteriores, como demonstra o RE 199.464[305].

Para a primeira espécie, o STF admitiu a incidência de ICMS sobre o *corpus mechanicum* que materializa o programa (cópia ou exemplar), entendido como mercadoria posta em comércio. Para a segunda espécie, o próprio Estado de São Paulo (recorrente) admitiu sua caracterização como um serviço.

Em segundo lugar, o precedente é relevante porque atribui à mercadoria o caráter de um bem corpóreo, argumento usado pelo ministro SEPÚLVEDA PERTENCE para admitir a tributação de ICMS sobre as cópias e os exemplares do software de prateleira.

Note-se que tal entendimento rejeitaria a incidência de ICMS sobre software transmitido via download. No entanto, curiosamente, isso foi admitido anos mais tarde pelo próprio STF por meio do julgamento da medida cautelar na ADI 1.945, analisada adiante.

Em terceiro lugar, o caso demonstra que o STF desconsiderou argumentos importantes aduzidos pelo acórdão recorrido proferido pelo TJ-SP. Em síntese, o tribunal *a quo* defendeu: (i) a impossibilidade de venda de software, uma vez que a Lei do Software à época (Lei nº 7.646/1987) só admitia a exploração econômica via cessão ou licença; e (ii) a irrelevância do suporte físico para caracterização como mercadoria em virtude da preponderância do programa nele contido.

Oportuno mencionar que o referido acórdão do TJ-SP cita outro precedente do mesmo tribunal (Apelação 192.456), no qual o desembargador Marcelo Motta defendeu que "*o conceito de serviço é mais racionalmente assimilável nessa área que o da circulação de mercadoria*", concluindo assim que "*a tributação do software pelo ICMS caracterizaria invasão do Estado na competência tributária do Município*".

Além disso, o STJ havia negado provimento ao recurso especial relacionado ao acórdão recorrido argumentando que o software só seria passível de tributação

---

[305] Cf. STF, RE 199.464/SP, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, j. 02/03/1999.

por ISS, nos termos do voto do ministro Garcia Vieira – trata-se, portanto, de um daqueles precedentes iniciais do STJ que não faziam distinção entre as espécies de software.

Após o RE 176.626, a distinção entre software comercializado em massa e por encomenda foi analisada pelos RE nº 191.454 e 191.732[306]. Partindo do raciocínio aplicado ao software, o STF determinou a incidência de ICMS sobre fitas-cassete. Em síntese, o raciocínio subjacente para justificar a tributação foi o seguinte: assim como o livro corporifica o direito autoral e se converte em uma mercadoria, o software e a obra cinematográfica são corporificados pelo suporte físico (CD-ROM e fita-cassete).

Oportuno mencionar que os dois últimos precedentes também analisaram a incidência de ISS sobre as fitas elaboradas por encomenda, hipótese na qual o órgão entendeu que o tributo era devido. Isto é, haveria ISS quando a fita gravada fosse o produto final de um serviço para atender à demanda específica do cliente.

Posteriormente, adveio a ADI 1945, a qual foi julgada em caráter meramente cautelar. Nessa oportunidade os ministros deixaram claro o desejo de ampliar o conceito de mercadorias pela mitigação do critério físico, sob o argumento de que a Constituição deveria se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

A necessidade de revisão do conceito de mercadoria é iniciada com o voto divergente do ministro NELSON JOBIM, segundo o qual a única diferença na comercialização do software por disquete ou por download é a forma, pois o bem transferido é exatamente o mesmo.

Nesse sentido, disse que não haveria razão para tributar as operações de modo diverso apenas pela falta de materialidade, uma vez que a situação do software seria parecida com a situação da energia elétrica, a qual é tributada por ICMS apesar de ser desprovida do caráter corpóreo. Para o ministro, a energia elétrica é tida como mercadoria pela Constituição, de modo que não seria possível restringir a incidência de ICMS aos bens corpóreos.

---

[306] Cf. STF, RE 191.732/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 04/05/1999.

Tal argumento é rebatido pelo ministro MOREIRA ALVES, segundo o qual a inclusão de energia elétrica no texto constitucional se deu justamente por sua especificidade. No mesmo sentido, MARCO AURÉLIO diz que o tratamento específico da energia elétrica previsto na Constituição se deve ao fato de que tal bem não é, a rigor, uma mercadoria.

Ainda assim, a maioria dos ministros adere à divergência aberta pelo ministro NELSON JOBIM e os argumentos nesse sentido são bastante peculiares. O ministro GILMAR MENDES atribui relevância ao fato de a lei ter sido presumida constitucional há mais de dez anos e ao risco de possível perda de arrecadação dos Estados. Além disso, alega que seguiria a divergência também por razões de "*conveniência política*".

Já o ministro EROS GRAU afirmou ter lavado a sua alma ouvir o ministro GILMAR MENDES dizer que "*a realidade altera o significado dos textos*", pois já vinha defendendo há anos que "*o movimento da vida e da realidade é que dá o significado normativo dos textos"*.

Assim, os ministros não suspenderam a eficácia de legislação contestada que admitia a tributação de software adquiridos via download. Por outro lado, a necessidade de exame aprofundado sobre a matéria em momento posterior é reconhecida pelos ministros em seus votos, inclusive pelo ministro NELSON JOBIM, responsável por abrir a divergência que sagrou a orientação majoritária no julgamento da cautelar.

Importante mencionar também o AI 721.569[307], que tratou da incidência de ISS sobre a cessão de uso de software. Embora o recurso tenha sido decidido pela impossibilidade de reexame fático-probatório, o ministro JOAQUIM BARBOSA afirmou que o fato de o STF ter firmado a incidência do ICMS sobre operações de circulação dos *suportes físicos* de software padronizado e a incidência de ISS sobre o software personalizado "*não significa que um desses dois tributos sempre deverá incidir sobre operações que envolvam programas de computador*".

[307] Cf. STF, AI 721.569/MG, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, j. 03/02/2012.

Segundo o ministro, há diferença fática e jurídica entre a cessão de direito e a obrigação contratual de elaboração e codificação do programa. Dessa forma, afirma que, se estivesse provado no caso concreto que a cessão do direito de uso do programa ocorreu sem a circulação do suporte físico e sem a obrigação de elaboração, nenhum dos dois tributos incidiria.

O argumento do ministro é relevante por corroborar a ideia de que é equivocado afirmar que o STF teria fixado a incidência de ICMS para o software padronizado e ISS para o software de prateleira.

Vale observar, todavia, que o ministro errou ao afirmar que o STF teria fixado a incidência de ISS sobre o software personalizado. Como visto, essa matéria não analisada no RE 176.626. O argumento foi suscitado nos precedentes sobre fita cassete (RE nº 191.454 e 191.732).

Não sem razão, portanto, houve o posterior reconhecimento da repercussão geral da matéria por meio do RE 688.223. Trata-se do tema 590, que versa sobre a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de software desenvolvido para clientes de forma personalizada. Nesse caso o contribuinte alegava a existência de obrigação de dar na cessão e no licenciamento de uso, a qual não seria passível de tributação por ISS.

A despeito do reconhecimento de repercussão geral, o STF se manifestou sobre a incidência de ISS no contrato de desenvolvimento por meio do ARE 765.302[308], no qual a Corte decidiu que o ISS era devido por não ter ficado comprovado nos autos a mera cessão sem a necessidade de adaptação do programa.

Além disso, essa aparentemente pacífica distribuição da tributação entre os Estados (ICMS sobre o software padronizado/customizável) e os Municípios (ISS sobre o software personalizado) foi contestada por meio da ADI nº 5.576[309] e da ADI nº 5.659, nas quais a CNS alegou que o Estado de São Paulo e de Minas

[308] Cf. STF, ARE 765.302 AgR/MG, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, j. 09/04/2014.
[309] Cf. STF, ADI 5.576 MC/SP, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, j. 06/10/2016.

Gerais, respectivamente, teriam invadido a competência dos Municípios, ensejando indevida bitributação.

No mesmo sentido, vale mencionar que a BRASSCOM questionou a aplicação do Convênio ICMS nº 106/2017 por meio da ADI nº 5.958, na qual buscou afastar "*qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres*". Dessa forma, vê-se que o assunto era bastante controvertido.

Recentemente, iniciou-se o julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659 em sede de repercussão geral, que foi interrompido pelo pedido de vista do ministro NUNES MARQUES. Os autos foram devolvidos pelo ministro em 07/12/2020 e a retomada do julgamento foi pautada apenas para 04/02/2021. Logo, até a data de conclusão dessa dissertação, os votos ainda não haviam sido publicados pelo STF, uma vez o julgamento sequer foi concluído.

De todo modo, há vídeos[310] disponibilizados no canal do STF no Youtube que expuseram os votos dos ministros no referido julgamento e demonstraram que já se formou orientação majoritária favorável à incidência de ISS nas operações de licenciamento de software. O principal voto foi proferido pelo ministro DIAS TOFFOLI, no qual foi seguido pela maioria.

Em síntese, os principais argumentos do ministro DIAS TOFFOLI foram:

(i) não existe disposição expressa na Constituição Federal no sentido de que o ICMS abrange apenas bens corpóreos, nem que toda operação com bem incorpóreo ou intangível deva ser considerada prestação de serviço;

---

[310] Cf. "*Pleno – ICMS no licenciamento de software*". Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=rnJMT6rtVQg. Acesso em: 31/12/2020; cf. "*Pleno – ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software (1/2)*". Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=l5YFvVok-GE Acesso em: 31/12/2020; cf. "*Pleno – ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software (2/2)*" Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=3lASqGqqfzU. Acesso em: 31/12/2020; e cf. "*Pleno - ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software*". Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=ENB56bADVZE. Acesso em: 31/12/2020.

(ii) a Constituição atribuiu à lei complementar o papel de regular conflitos de competência;

(iii) a lei complementar atribuiu a competência aos Municípios por meio do item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003, sem diferenciar as espécies do software;

(iv) a tributação diferenciada pela espécie de software (ICMS no software padronizado e ISS no software personalizado) viola a neutralidade fiscal;

(v) é preciso um critério uniforme, pelo que o ISS incide sobre o software personalizado e o software padronizado e, nesse último caso, aplica-se na forma física, no download e no streaming;

(vi) ademais, o licenciamento é uma operação mista (ou complexa) que envolve diversas atividades (e.g. assistência técnica, atualizações periódicas e demais serviços oferecidos ao usuário), pelo que é difícil separar a obrigação de dar da obrigação de fazer;

(vii) somente seria possível incidir ICMS na hipótese em que há aquisição de mídia, física ou eletrônica, em uma compra única e sem outras utilidades oferecidas pelo fabricante (e.g. Pacote Office); e

(viii) ainda assim, essa incidência de ICMS seria questionável em virtude dos argumentos anteriores.

Dessa forma, o ministro concluiu que haveria a incidência de ISS nas operações de licenciamento de software e sugeriu a modulação dos efeitos a partir da publicação da certidão da ata de julgamento em ambos os casos (ADIs 1.945 e 5.659).

O ministro ALEXANDRE DE MORAES seguiu o voto do ministro DIAS TOFFOLI, argumentando que no licenciamento há uma relação dinâmica com prestação contínua de serviços e, sendo operação mista, a opção já foi feita pela lei complementar por meio do item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003. Nesse sentido, rejeitou aplicar ao software o raciocínio do RE 605.552 (farmácia de

manipulação), pois nesse último caso a relação se encerra com a entrega do medicamento.

O ministro LUÍS ROBERTO BARROSO negou a possibilidade de incidência de ICMS sob o argumento de que o licenciante remunera a disponibilização do bem sem a transferência da titularidade, pelo que não há circulação de mercadoria. Logo, o ICMS não seria aplicável, mas a operação seria tributável por ISS.

Analogamente, a ministra ROSA WEBER negou a incidência de ICMS por entender que no licenciamento não há alienação ou tradição. Assim, seguiu o voto do ministro DIAS TOFFOLI, favorável à incidência de ISS, inclusive quanto ao pedido de modulação dos efeitos.

Já o ministro RICARDO LEWANDOWSKI corroborou o entendimento de que a licença não ingressa no patrimônio do adquirente de forma definitiva. Além disso, aduziu que a licença de software está sujeita a atualizações, pelo que assumiria o caráter de serviço e, assim, seria tributável por ISS.

Por sua vez, o ministro MARCO AURÉLIO negou a superação da distinção entre obrigações de dar e fazer para fins de ISS, com base na SV nº 31 – é dizer, manteve o entendimento de que o serviço envolve uma obrigação de fazer (esforço humano). Além disso, rejeitou a qualificação do software como uma mercadoria por entender que ela seria vinculada a um bem corpóreo.

Não obstante, argumentou que os negócios jurídicos complexos devem ser analisados conforme o núcleo da operação (preponderância). No caso concreto, ele concluiu que a licença contém obrigação de dar (direito real de uso), mas prepondera a prestação de serviço em virtude das funcionalidades oferecidas ao usuário.

Já o ministro LUIZ FUX adotou o conceito ampliado de serviços que já havia defendido no RE 651.703 (planos de saúde) e acompanhou o voto proferido pelo ministro DIAS TOFFOLI, admitindo a tributação da licença de software por ISS, exclusivamente.

Diferentemente, o ministro EDSON FACHIN abriu divergência e alegou que a tributação varia de acordo com a atividade preponderante e a destinação do software. Se houver produção em série destinada ao comércio, há mercadoria e

ICMS. Se houver a elaboração por encomenda, há serviço e ISS. Dessa forma, o ministro restringe a aplicação do item 1.05 ao software personalizado.

Analogamente, a ministra CARMEN LÚCIA manteve o entendimento que já havia manifestado na ADI 1.945 em seu voto na ADI 5.659, segundo o qual há incidência de ICMS na licença de software padronizado destinado ao comércio, ao passo que há ISS na licença de software personalizado. Na mesma linha, o ministro GILMAR MENDES corroborou a distinção e citou o raciocínio aplicado no RE 605.552 sobre farmácias de manipulação.

Já o ministro NUNES MARQUES pediu vista do processo e interrompeu o julgamento. Em 07/12/2020, o ministro devolveu os autos e julgamento foi pautado para o dia 04/02/2021.

Por fim, vale observar que o pedido de modulação dos efeitos foi proposto pelos ministros DIAS TOFFOLI, ALEXANDRE DE MORAES, LUÍS ROBERTO BARROSO e ROSA WEBER. Já o ministro MARCO AURÉLIO foi contrário à modulação, sob o argumento de não promover a dita "inconstitucionalidade útil" que aposta na morosidade da justiça. De todo modo, a discussão sobre a modulação será relegada para o momento oportuno, após a retomada do julgamento.

Ainda assim, a despeito de já existir maioria formada em caso julgado sob repercussão geral, fato é que o julgamento ainda não foi concluído. Além disso, não está claro se haverá ou não a modulação dos efeitos da decisão.

Logo, a análise dos precedentes do STF permite concluir que o órgão não possui – ao menos, por ora – uma orientação pacificada e definitiva sobre o tema de tributação das operações com software.

Materialmente, há uma única decisão relevante concluída (RE 176.626) de um recurso que sequer foi conhecido, mas que foi aplicado como um *leading case* por casos posteriores. Isso porque o precedente influenciou vários casos subsequentes, como indicam os recursos relacionados à tributação de fitas-cassete (e.g. RE 191.454, RE 191.732, RE 247.070[311] e RE 492.800[312]).

---

[311] Cf. STF, RE 247.070/SP, Rel. Ministro NELSON JOBIM, j. 30/08/2000.
[312] Cf. STF, RE 492.800 AgR/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, j. 21/05/2013

Tal influência também foi observada nos outros órgãos, em especial a distinção entre software de prateleira e software por encomenda, como indicam diversas manifestações do Estado de São Paulo e do STJ analisadas acima.

É bem verdade que o RE 176.626 foi parcialmente superado pela medida cautelar na ADI 1945, a qual autorizou a incidência de ICMS sobre download e, assim, afastou a exigência do caráter corpóreo do bem.

Não obstante, alguns votos dessa cautelar demonstram claramente que o mérito seria analisado em momento próprio. Logo, a orientação desse último caso deve ser observada com a devida cautela: os votos não aprofundam o exame dos temas e a própria divergência aberta pelo ministro NELSON JOBIM não prescindiu de análise futura.

Note-se que tal "análise futura" foi retomada após uma década por meio do julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659, o qual sequer foi concluído e ainda sinaliza em sentido diametralmente oposto àquele fixado na medida cautelar da ADI 1.945.

De todo modo, é possível identificar as seguintes orientações no STF, com base nos casos mais relevantes:[313]

(i) a tributação da licença é matéria constitucional, pois exige a definição de mercadoria e serviços;

(ii) para a resolução da bitributação, a discussão esteve centrada nos critérios de "materialidade" e/ou "espécie do software";

(iii) porém, o debate mais recente ressaltou o papel da lei complementar para dirimir os conflitos de competência e a existência de um conceito supostamente "ampliado" de serviço para fins de ISS, como indicam as ADIs 1.945 e 5.659;

---

[313] Cf. STF, RE 176.626/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 10/11/1998; STF, RE 199.464/SP, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, j. 02/03/1999; STF, AI 417.925/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, j. 10/06/2005; STF, AI 517.786/SP, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, j. 07/12/2009; e STF, ADI 1945 MC/MT, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, j. 26/05/2010.

(iv) não incide ICMS sobre licença de uso, em si, por não ser mercadoria;

(v) inicialmente, havia distinção entre licenciamento e comercialização do exemplar/cópia de software de prateleira, admitindo-se a tributação de ICMS sobre o último, inclusive aquele obtido via download;

(vi) no entanto, a tendência atual é considerar a licença de software um contrato complexo que inclui a prestação continuada de serviços (e.g. atualização de software), razão pela qual haveria incidência exclusiva de ISS; e

(vii) por fim, autoriza-se a incidência de ISS na operação de elaboração de software por encomenda.

Por oportuno, vale mencionar que inexiste precedente específico e definitivo relativo à licença de distribuição ou comercialização propriamente dita, de tal sorte que os casos principais se limitam à licença de uso e/ou desenvolvimento de software. Vale ressaltar que o RE 176.626 e as ADIs 1.945 e 5.659 versaram tão somente sobre a licença de uso.

Dessa forma, conclui-se que não houve uma discussão aprofundada sobre diversos critérios, como "caráter da licença", "autonomia do software" e "obrigação de dar x obrigação de fazer", dentre outros. Além disso, a Corte se furtou a precisar a materialidade do ICMS e do ISS, partindo da premissa de que o conflito de competência poderia ser resolvido pela lei complementar.

Tal entendimento é equivocado, dadas as premissas assumidas no capítulo quarto do presente estudo, segundo o qual é a lei complementar que deve se atentar aos conceitos pressupostos ou implícitos na Constituição Federal (e não o contrário).

Em outras palavras, o STF demonstrou ter desperdiçado uma excelente oportunidade para precisar as materialidades tributárias do ICMS e do ISS e aprofundar os conceitos constitucionais, reduzindo a insegurança jurídica que afeta esses dois casos e tantas outras lides.

Consequentemente, forçoso concluir que ainda há relativa insegurança em relação à orientação do STF, o que é demonstrado pela interpretação equivocada que os demais órgãos fizeram do RE 176.626.

Isso porque é bastante comum a ideia de que o *leading case* teria fixado a incidência de ICMS no software padronizado e ISS no software personalizado. Tal assertiva não resiste a uma análise mais aprofundada do precedente, em especial do voto do ministro SEPÚLVEDA PERTENCE.

Em primeiro lugar, o julgado não tratava da incidência de software por encomenda, razão pela qual essa matéria não foi analisada nesse caso. Tanto é assim que a matéria é objeto do RE 688.223, o qual ainda será julgado em sede de repercussão geral.

Em segundo lugar, o precedente não conclui que o ICMS incide sobre o software padronizado, mas sim sobre as cópias e os exemplares que corporificam o bem. Isso porque o conceito de mercadoria firmado nesse precedente foi o de "*bem corpóreo posto no comércio*".

É dizer, como o STF exigia o caráter corpóreo para identificar mercadorias, o que o Supremo afirmou – e em *obiter dictum* – foi tão somente a tributação das cópias e exemplares por ICMS (e não a incidência de ICMS sobre toda e qualquer operação envolvendo o software padronizado).

Em terceiro lugar, o *leading case* não analisou a hipótese de comercialização do software via download. Nesse sentido, não há como afirmar que a medida cautelar da ADI 1.945 apenas ampliou o escopo do conceito de mercadorias de forma complementar ao RE 176.626, pois as motivações das decisões são claramente conflitantes e inconciliáveis.

Ou bem o RE 176.626 estava correto em tributar tão somente os bens materiais (cópia ou exemplar) e a medida cautelar concedida não se justifica. Ou bem a ADI 1.945 estava correta em dispensar o critério da materialidade e toda a fundamentação do RE 176.626 não se justifica.

Por essas razões, não há como concluir que há uma orientação pacificada pelo STF sobre a matéria que permita extrair critérios seguros para tributação das operações de comercialização de software.

Note-se que o julgamento mais relevante sobre o tema (leia-se, ADIs 1.945 e 5.659, em sede de repercussão geral) ainda não foi concluído e não houve a definição sobre a eventual modulação de efeitos.

Ora, se a orientação favorável à incidência ao ISS for mantida e houver a modulação dos efeitos, como resolver os conflitos de bitributação dos eventos passados? Em outras palavras, ainda que se diga que foi pacificada a incidência de ISS após o julgamento, o que era constitucional antes do julgamento? Haverá direito à repetição para aqueles contribuintes que arcaram com os dois tributos? Mais, qual deve ser o tributo repetido?

A insegurança sobre o tema é igualmente observável no STJ e nos órgãos estaduais e municipais de São Paulo – e a expectativa é que assim permaneça enquanto pendente o julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659, cujo desfecho tampouco parece caminhar para um tratamento adequado da matéria, pois a maioria qualificou e fixou a tributação das operações de licenciamento de software de forma genérica.

De fato, a análise da jurisprudência desses órgãos deixa evidente que os critérios atualmente utilizados para a resolução dos conflitos de competência na qualificação dos contratos de licenciamento de software são erráticos, díspares e contraditórios, razão pela qual eles devem ser submetidos à crítica, o que será feito no próximo capítulo.

9 CAPÍTULO 8: CRITÉRIOS USADOS NA QUALIFICAÇÃO DE OPERAÇÕES COM SOFTWARE

Para que se faça a devida crítica, é preciso identificar preliminarmente quais os critérios empregados pela jurisprudência. Dada a profusão de argumentos existente nos casos analisados, a presente dissertação optou por selecionar os critérios mais recorrentes nas decisões e mais decisivos na fundamentação e na formação da *ratio decidendi* dos casos.

Partindo desse critério de seleção, identificou-se que os principais critérios para dirimir os conflitos de competência são:

(i) espécie do software (padronizado, personalizado e customizável);

(ii) materialidade do bem (corpóreo x incorpóreo);

(iii) autonomia do software em relação ao bem (segregação x unificação);

(iv) natureza da obrigação (dar x fazer); e

(v) caráter da licença (temporária x definitiva).

Após a crítica aos critérios atualmente aplicados pelos órgãos, será realizado o exame dos contratos à luz das materialidades do ICMS e ISS, reconstruídas nos capítulos 5 e 6 da presente dissertação. Assim, serão sugeridos critérios alternativos para a qualificação dos contratos de comercialização de software e resolução dos conflitos de competência.

Por fim, será feito o confronto entre os critérios aplicados pela jurisprudência e os critérios alternativos sugeridos para indicar as questões mais problemáticas no cenário atual, em especial as questões que permanecem em aberto.

9.1 CRÍTICAS AOS CRITÉRIOS ATUALMENTE APLICADOS

O primeiro critério é a **espécie de software**. Como visto, a distinção foi fixada pelo RE 176.626 e passou a ser utilizada como um critério de resolução do conflito de competência pelos demais órgãos, notadamente o STJ. Em síntese, o critério considera que a tributação varia conforme a espécie do software, de tal sorte

que o software por encomenda seria submetido ao ISS, ao passo que o software padronizado e customizável seriam submetidos ao ICMS.

Tal critério foi incialmente desprezado pela Sefaz/SP, mas é atualmente aceito pelo órgão, como indica a Decisão Normativa CAT nº 04/2017, que distingue as duas espécies alegando que há preponderância de serviços no software desenvolvido sob encomenda, ao passo que há venda em larga escala no software pronto. Partindo dessa diferenciação, a Sefaz/SP tende a incluir as operações de licença de uso no âmbito do ICMS para o software de prateleira e customizável.

O critério também foi historicamente aceito pelo TIT/SP, muito embora o caso mais recente[314] desse órgão tenha sido favorável à incidência de ISS na licença de software, independente da espécie, nos termos da orientação majoritária já firmada nas ADIs 1.945 e 5.659.

Por outro lado, o DEJUG/SP e o CMT/SP ignoram o critério e exigem a cobrança de ISS sobre a licença de software a partir do item 1.05 da lista anexa à LC 116/2003, independentemente da espécie do software. Isso revela que os órgãos estaduais e municipais têm uma visão claramente oposta sobre a relevância do critério.

Já em âmbito judicial, o critério é aplicado pelos tribunais superiores, mas com algumas diferenças. Na jurisprudência do STJ o critério da espécie de software é, sem dúvida, o mais relevante. A Corte se baseia quase que exclusivamente na distinção da espécie para concluir pela incidência de ISS ou ICMS, aplicando-o de forma bastante automática.

Na prática, muitos casos são resolvidos sem resolução de mérito, pois as partes divergem sobre a natureza do software e o STJ admite a tributação da licença por ISS ou por ICMS, conforme haja ou não a personalização do software.

O STF, por sua vez, aplicava a distinção, sem concluir pela incidência de um ou outro imposto de forma automática. Como bem demonstra o RE 176.626, o

---

[314] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT03-4115253-0/2018, Relatora SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON, j. 10/11/2020.

Supremo diferenciava a licença de uso da aquisição de exemplar, determinando a incidência de ICMS apenas sobre o suporte físico do software padronizado.

Atualmente, porém, o órgão sinaliza em sentido diverso. Como mencionado, a maioria formada no julgamento das ADIs 1.945 e 5.659 é favorável à incidência do ISS no licenciamento de software, independente da espécie.

Ainda assim, fato é que o julgamento não foi concluído, de modo que não há uma posição pacificada sobre o tema. Além disso, tampouco há uma posição pacificada sobre a incidência de ISS no software por encomenda, uma vez que o RE 688.223 ainda está pendente de julgamento.

Se a insegurança foi mitigada em relação aos fatos futuros em virtude da formação da maioria favorável ao ISS no licenciamento, o mesmo não se pode dizer em relação aos fatos passados, anteriores à eventual modulação.

Isso porque não há como concluir que o STF pacificou o raciocínio de que o software personalizado deve ser tributado pelo ISS e o software padronizado deve ser necessariamente tributado pelo ICMS independentemente de suporte físico.

Não se pode negar que o uso desse critério era bastante prático, todavia ele ignorava o objeto das operações relativas ao software. Afina, o objeto do contrato de comercialização de software (leia-se, a natureza da obrigação celebrada) não é modificado pela espécie de software.

Nesse sentido, oportuno reiterar que o contrato de desenvolvimento de software pode envolver tanto o software por encomenda quanto o software padronizado. Ainda que um cliente solicite a elaboração de um programa, tal programa não será necessariamente um software destinado a uso próprio. Afinal, é possível que uma empresa contrate certa *software house* para elaborar um programa que deseja comercializar a terceiros de forma massificada.

Portanto, o objeto do contrato de desenvolvimento de software é o mesmo independente da espécie de software que está sendo desenvolvido. Nesse exemplo, forçoso reconhecer que o critério da espécie de software é falho, pois é menos importante que a natureza da obrigação envolvida.

Além disso, oportuno mencionar esse critério sequer pode ser justificado com base no RE 176.626, pois a argumentação do voto do ministro relator, SEPULVEDA PERTENCE, diferencia a operação de licença e a aquisição do exemplar. Logo, o *leading case* não diz que basta ser software padronizado para incidir o ICMS, pois a aquisição de software padronizado só foi admitida como tributável pelo ICMS na hipótese em que há a aquisição do bem material.

O segundo critério é a **materialidade do bem**. Como visto, o critério foi usado no RE 176.626 que definiu mercadoria como bem corpóreo posto no comércio. Porém, esse critério foi posteriormente rechaçado na medida cautelar na ADI 1.945, ainda que de forma precária.

Em síntese, o critério diz respeito à materialidade (tangibilidade) do bem que é transacionado no contrato de comercialização do software, sendo tal critério determinante para a tributação pelo ICMS conforme o conceito de mercadoria admitido pelo órgão.

Quando o órgão entende que o conceito de mercadoria exige o caráter corpóreo, o critério autoriza a tributação apenas dos exemplares ou cópias que possuam suporte físico, o que exclui o software adquirido por meio de download. Quando o órgão entende que o conceito de mercadoria dispensa o caráter corpóreo, o critério se torna menos relevante, pois a operação seria passível de tributação por ICMS, seja para o exemplar físico, seja para a cópia adquirida via download.

Embora na fase inicial o SEFAZ/SP negasse a possibilidade de tributar software comercializado via download, isso decorria apenas pelo fato de estar em vigor a regra segundo a qual a base de cálculo era o dobro do valor de mercado do suporte físico (art. 1º do Decreto nº 51.169/2007).

De fato, a SEFAZ/SP afirmava reiteradamente que as operações com software estavam no âmbito do ICMS, com ou sem suporte físico, pelo que a dispensa em caso de transferência eletrônica decorria tão somente da legislação que calculava o tributo com base no suporte físico. Isso porque o órgão possuía entendimento consolidado de que o ICMS incidia sobre a *operação* relativa ao software e não apenas sobre o seu suporte físico.

Posteriormente, a SEFAZ/SP passou a se manifestar de forma favorável a um conceito mais amplo de “mercadoria”, mitigando o caráter corpóreo do bem. Tal orientação é corroborada pela Decisão Normativa CAT nº 04/2017 que não fez distinção quanto à forma de comercialização do software, admitindo a tributação pelo ICMS para as cópias distribuídas em meio físico e para aquelas negociadas em meio digital, tanto por download como por streaming, sob o argumento de que a forma não altera a natureza do software como mercadoria. Portanto, a SEFAZ/SP mitiga o critério da materialidade.

Por outro lado, o critério não é discutido com profundidade pelo TIT/SP. O mérito da maioria dos casos nesse outro órgão é a autonomia do software em relação ao produto, cenário em que a discussão sobre a materialidade do software em si perde o sentido.

Como os órgãos municipais analisam questões relativas ao ISS, os precedentes naturalmente não se preocupam com o critério da materialidade, de tal sorte que a matéria não é discutida pelo DEJUG/SP e pelo CMT/SP. Também no STJ o critério não é debatido, mas a justificativa para tanto é que a delimitação dos conceitos de mercadoria e de serviço é matéria constitucional de competência do STF.

Ocorre que tampouco há uma aplicação uniforme desse critério pelo STF. De início, a Corte entendeu que o conceito de mercadoria exige bem corpóreo nos termos do RE 176.626. Porém, o órgão manifestou a intenção de revisar sua posição sobre o tema na medida cautelar da ADI 1.945.

A situação é insólita: a Corte firmou posição em prol da materialidade em um recurso que sequer foi conhecido e depois manifestou interesse em mudar de orientação, mas o fez de forma precária por medida cautelar. Ou seja, é difícil extrair uma orientação do órgão sobre o critério da materialidade. Sem dúvida, a Corte sinalizou no sentido de mitigar a sua relevância, mas a questão ainda não foi esclarecida.

Em síntese, o Estado de São Paulo dispensa o critério no sentido de abarcar as operações no âmbito do ICMS, o Município de São Paulo ignora o critério por ser irrelevante para fins de ISS, o STJ não se manifesta por entender que a matéria

seria constitucional e o STF já se manifestou de forma divergente sobre o tema. Ainda assim, é possível inferir que há na jurisprudência uma tendência de mitigar o critério da materialidade, sobretudo em função das mudanças causadas pela evolução da economia tradicional para a economia digital.

Seja como for, a reconstrução da materialidade do ICMS proposta no capítulo 5 da presente dissertação torna irrelevante o critério da materialidade do bem. Como visto, o termo “mercadoria” é bastante controverso e inexiste consenso em relação aos elementos que a caracterizam.

Embora seja defensável que o senso comum vincule a ideia de mercadoria a bem corpóreo destinado ao comércio, o emprego de termos pela Constituição para a repartição de competência tributária deve se atentar para as definições existentes no direito privado (art. 110 do CTN) e, à época da promulgação da Constituição, estava em vigor o art. 191 do CCo que não exigia bem corpóreo, referindo-se apenas a bens móveis ou semoventes.

Portanto, com a devida vênia à doutrina e à jurisprudência contrárias, a presente dissertação adota a premissa de que se deve privilegiar o texto legal. Ao empregar o termo “mercadorias”, a CF de 1988 incorporou o conceito já consagrado na legislação comercial, a qual exigia tão somente um bem móvel destinado ao comércio.

Novamente, não se ignora que a mercadoria costuma ser corpórea e, à época da promulgação da Constituição, alguns doutrinadores[315] entendiam que o ICMS era destinado à tributação de bens materiais enquanto o ISS seria destinado aos bens imateriais. No entanto, o texto da legislação comercial (leia-se, art. 191 da CCo) não permite concluir que o bem corpóreo era um elemento necessário.

Dessa forma, conclui-se que o termo mercadoria deve ser compreendido por sua destinação, como um bem móvel posto no comércio, independentemente de seu caráter material ou imaterial.

---

[315] Nesse sentido, Cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 54-55.

Por essas razões, conclui-se que o critério da materialidade não deveria ser interpretado como um critério relevante para dirimir os conflitos de competência na tributação das operações de comercialização de software.

O terceiro critério é a **autonomia do software** em relação ao bem. Como visto, trata-se de critério utilizado, sobretudo, pelos órgãos administrativos estaduais, mas pouco explorado pelos órgãos municipais e pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Em síntese, o critério da autonomia diz respeito ao grau de independência do software em relação ao produto ao qual está vinculado. Quando o software pode ser dissociado do produto, sem que o último perca a sua funcionalidade, entende-se que há segregação, de tal sorte que o software possui autonomia em relação ao produto. Por outro lado, quando a retirada do software prejudica a funcionalidade do produto, entende-se que o software seria “embarcado” e, assim, não teria autonomia.

Apenas recentemente a SEFAZ/SP começou a discutir a autonomia do software em relação ao bem comercializado (segregação x unificação). Isto é, casos nos quais o software estaria integrado ou não ao produto (e.g. software incorporado em equipamento x software gravado em pen drive). A tendência desse órgão é qualificar o software como uma mercadoria quando ele integrar um produto.

Porém, a discussão mais expressiva ocorre no âmbito do TIT/SP, órgão no qual o mérito de maioria dos casos é exatamente verificar a autonomia do software em relação ao produto. Em geral, aplica-se o critério da unificação, segundo o qual o software é considerado mercadoria ("software embarcado") quando for parte necessária ou indissociável do produto ou serviço.

Dentre os precedentes analisados, há apenas um caso[316] no TIT/SP em que o órgão não aplicou a unificação por entender que a licença era comercializada de forma isolada do bem e deveria prevalecer o licenciamento, razão pela qual considerou que o ICMS não era devido, pois a licença em si seria passível de ISS.

[316] Cf. TIT/SP, Processo nº DRTCIII-434966/2003, Relator HELCIO HONDA, j. 16/05/2006.

Por outro lado, o voto divergente alegou que o ICMS era devido, pois o software era indissociável ao produto e, uma vez integrado, seria irrelevante a espécie do software, se prateleira ou customizado. Ainda assim, o voto restou vencido.

Como os órgãos municipais se debruçam sobre o ISS, os precedentes naturalmente não se preocupam com o critério da autonomia, de tal sorte que a questão não é discutida pelo DEJUG/SP e pelo CMT/SP.

Há um único caso[317] no DEJUG/SP em que o órgão admitiu a segregação entre licença e equipamento, em posicionamento contrário ao praticado pelos órgãos estaduais paulistas, os quais tendem a considerar o software como mercadoria quando ele é necessário ao funcionamento do produto (software embarcado). Nesse precedente, a despeito de o software ser considerado necessário para o funcionamento do equipamento, houve a tributação da licença pelo ISS.

Por fim, a questão tampouco é discutida no STJ e no STF, pois a segregação ou unificação do software em relação ao bem envolve questões fáticas, as quais não são apreciadas nessas instâncias.

Especificamente no STJ, existem poucos precedentes discutindo o critério da autonomia do software em relação ao equipamento, alguns favoráveis à incidência de ICMS[318] e outros à incidência de ISS[319].

Na prática, o critério está menos vinculado à licença e mais à verificação de uma efetiva mercadoria. Tal raciocínio faz sentido, pois a licença que configura condição para venda de uma mercadoria é incorporada ao valor dessa mercadoria nos termos do art. 8 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira, conforme mencionado no capítulo 3 da presente dissertação.

---

[317] Cf. DEJUG/SP, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 31, de 31 de agosto de 2011.
[318] Cf. STJ, REsp 1.049.659/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 04/06/2009.
[319] Cf. STJ, AREsp 108.049/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 28/02/2012.

Segundo esse acordo, royalties e direitos de licença que o comprador deve pagar como condição para a aquisição das mercadorias importadas devem ser acrescidos ao preço na determinação do valor aduaneiro.

Embora o acordo não se refira ao software, a orientação é válida considerando que a legislação brasileira reconhece a possibilidade de o direito de distribuição ser licenciado de forma tácita, quando decorre de outros arranjos contratuais voltados para a obra.

Como mencionado no capítulo 3, o art. 29 da LDA trata das hipóteses em que há necessidade de autorização do autor para a utilização da obra, dentre as quais está a "*distribuição, quando não intrínseca ao contrato firmado pelo autor com terceiros para uso ou exploração da obra*". Novamente, se a lei exige a autorização quando a licença não for intrínseca, conclui-se que há casos em que ela é intrínseca, hipótese em que, *a contrario sensu*, a autorização é dispensada.

Dessa forma, conclui-se que o critério é importante para a identificação de uma mercadoria, mas pouco relevante no que diz respeito ao objeto da presente dissertação, qual seja: a comercialização da licença em si, individualmente considerada.

Afinal, se o software é indissociável do bem – e, portanto, embarcado – a licença será considerada uma parte integrante da mercadoria, pelo que ela receberá o tratamento tributário aplicável às mercadorias, as quais são passíveis de ICMS.

Por essas razões, o critério tem a sua importância, mas não é adequado para dirimir conflitos de competência no que diz respeito ao licenciamento de uso ou de distribuição em si, de forma segregada ao bem ou produto.

O quarto critério é a **natureza da obrigação**. Trata-se de critério mais utilizado pelos órgãos municipais e pelos tribunais superiores, os quais consideram as obrigações de fazer como um elemento que caracteriza a prestação de serviço.

Em síntese, o critério diz respeito ao objeto da operação de comercialização de software, se obrigação de dar ou obrigação de fazer. Essa qualificação é importante porque, em geral, as obrigações de dar são tributadas pelo ICMS, ao passo que as obrigações de fazer são tributadas pelo ISS.

No âmbito da SEFAZ/SP o critério não é discutido de forma relevante, pois o foco normalmente está na delimitação do conceito de mercadoria. No TIT/SP o cenário é parecido, pois há apenas um caso[320] em que a natureza da obrigação foi analisada de forma incidental.

Já na DEJUG/SP, o critério aparece de forma indireta nos casos em que se discute se o licenciamento de software seria uma forma de locação de bens móveis, atividade que constitui uma obrigação de dar e, por essa razão, foi vetada da LC nº 116/2003 após o RE 116.121.

Diversamente, o CMT/SP possui precedentes nos quais a obrigação de dar é analisada expressamente. Como mencionado, esse órgão tende a rejeitar a alegação de que a licença traduz obrigação de dar, atendo-se à previsão no item 1.05 sob o argumento de que o órgão não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da legislação municipal. Não obstante, há dois casos nos quais os conselheiros manifestaram convicção pessoal pela inconstitucionalidade do item 1.05.

Por sua vez, os tribunais superiores não fazem um exame aprofundado do tema. Ainda assim, vale observar que o STJ aplica reiteradamente a distinção do software para determinar a incidência de ISS sobre o software por encomenda e de ICMS sobre o software padronizado. O raciocínio subjacente a essa distinção é exatamente a existência de uma obrigação de fazer na primeira espécie e uma obrigação de dar na segunda espécie.

Analogamente, o STF também costumava pressupor a natureza distinta de cada obrigação para autorizar o ISS sobre o software por encomenda (obrigação de fazer) e o ICMS sobre o software padronizado (obrigação de dar).

Não obstante, a distinção entre as obrigações de dar e fazer para fins de ISS tem sido reiteradamente desprezada pela Corte, conforme analisado no capítulo 6 da presente dissertação. Nesse sentido, não surpreende que esse critério tenha sido desprezado pela maioria no julgamento das ADIs 1.945 e 5.659.

---

[320] Cf. TIT/SP, Processo nº DRT5-4068138-5/2015, Relator CACILDA PEIXOTO, j. 17/09/2019.

Seja como for, é possível concluir que o critério é muito relevante por estar implícito na argumentação de diversos precedentes, apesar de ter sido pouco aprofundado. De fato, tal critério – e não o critério da espécie de software – é que deveria ter recebido a maior proeminência.

Afinal, como analisado nos capítulos 2 e 3 dessa dissertação, as espécies de software podem ser objeto dos mais variados contratos. Logo, o que deveria ser determinante para a adequada qualificação das operações é precisamente o objeto do contrato – leia-se, qual a obrigação pactuada pelas partes.

Não se ignora que há muita controvérsia sobre a exigência de uma obrigação de fazer para a caracterização de serviço, em especial porque a jurisprudência do STF sobre a matéria não é uniforme.

Como visto, embora existissem casos favoráveis ao conceito econômico de serviço, o STF fixou o conceito jurídico de serviço no RE 116.121 (locação de guindastes). Posteriormente, porém, os RE 547.245 e 592.905 (arrendamento mercantil) sinalizaram de forma favorável ao conceito econômico de serviço, o que foi corroborado pelo RE 651.703 (plano de saúde e seguro de saúde).

De todo modo, até o presente momento, o STF não se manifestou de forma definitiva no sentido de superar a orientação firmada no RE 116.121, a qual ensejou a SV nº 31 (*"é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis"*), que permanece em vigor.

Assim, sem deixar de reconhecer a enorme controvérsia sobre o tema, a reconstrução da materialidade do ISS proposta no capítulo 6 da presente dissertação enseja a conclusão de que o critério da natureza da obrigação é relevante, pois adota como pressuposto a existência de uma obrigação de fazer como um elemento necessário para a identificação de um serviço tributável.

Novamente, não se ignora que a LC nº 56/1987 incluía algumas obrigações de dar e o STF proferiu decisões que corroboraram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

Contudo, é preciso observar o texto da Constituição: o Constituinte sabia que, se optasse por empregar um conceito de direito privado para repartir

competência, tal conceito não poderia ser modificado por legislação tributária posterior nos termos do art. 110 do CTN.

Ora, se o Constituinte tinha plena liberdade para conformar a tributação e optou pelo uso do termo “serviços” sem defini-lo de forma estipulativa, isso significa que a Constituição incorporou o conceito infraconstitucional de direito privado, pelo que o conceito de serviço deve ser extraído do CC de 1916.

Portanto, com a devida vênia à doutrina e à jurisprudência contrárias, a presente dissertação adota a premissa de que se deve privilegiar o texto da Carta Maior. Ao empregar o termo “serviços”, a CF incorporou o conceito já consagrado na legislação civil, o qual pressupunha uma obrigação de fazer.

Não se ignora que, à época da promulgação da Constituição, a ideia geral de serviço era mais ampla e alguns doutrinadores[321] entendiam que a divisão entre ICMS e ISS se baseava na materialidade (ICMS seria destinado aos bens materiais e ISS seria destinado aos bens imateriais), e não na natureza da obrigação (dar x fazer).

Ainda assim, o Constituinte fez uma opção que não pode ser ignorada. Dessa forma, conclui-se que o termo “serviços” deve ser compreendido em seu sentido propriamente jurídico, como uma atividade realizada em favor de terceiros (obrigação de fazer).

Consequentemente, a materialidade do ISS inclui as atividades que revelem uma obrigação de fazer em benefício de outrem, a qual pode ser cumulada (ou não) com uma obrigação de dar (e.g., arrendamento mercantil) ou com o fornecimento de uma mercadoria (e.g., serviços mistos). Em outras palavras, a prestação de serviço é uma obrigação de fazer prestada em favor de terceiros com habitualidade e intuito de lucro.

Por essas razões, conclui-se que o critério da natureza da obrigação deveria ser interpretado como um critério relevante para dirimir os conflitos de competência na tributação das operações de comercialização de software.

---

[321] Nesse sentido, Cf. MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 54-55.

O quinto critério é o **caráter da licença**. Trata-se do critério menos discutido em todos os órgãos analisados (municipais, estaduais e tribunais superiores), pois há apenas um caso no CMT/SP em que o critério é analisado e, ainda assim, em *obter dictum*.

Em síntese, o critério diz respeito ao limite temporal para a fruição do direito vinculado à licença (de uso ou de comercialização). Isso porque a licença pode ser temporária ou definitiva. Nesse último caso questiona-se a possibilidade de incidência de ICMS no sentido de a licença definitiva ser (ou não) uma hipótese de circulação de mercadoria.

Na SEFAZ/SP inexistem precedentes que analisem a tributação da operação a partir do caráter da licença (temporária ou definitiva). O caráter perpétuo da licença foi mencionado em apenas dois casos[322], mas as respostas da autoridade foram omissas em relação a esse aspecto. No TIT/SP o cenário é análogo, pois não há qualquer discussão relevante sobre o tema.

Nos órgãos municipais tampouco há discussão expressiva sobre o critério do caráter da licença, uma vez que eles analisam o ISS, imposto para o qual o conceito de circulação é irrelevante.

No âmbito da DEJUG/SP inexiste precedente que discute o tema, ao passo que há um único caso[323] no CMT/SP no qual essa questão foi analisada pelo relator. Segundo o relator, a dicotomia fixada pelos tribunais superiores (com base na espécie do software) não teria mais relevância tributária após a LC 116/2003, de modo que a dicotomia relevante seria o caráter da "cessão"[324] definitiva ou temporária. Assim, conclui que "*a distinção não está propriamente no perfil do software, mas na relação jurídica mantida entre o autor e o usuário do programa*".

---

[322] Cf. SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 10482/2016, de 31 de Outubro de 2016; e SEFAZ/SP, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020.

[323] Cf. CMT/SP, Processo Administrativo nº 2014-0.205.575-3, Relator PAULO ROBERTO ANDRADE, j. 09/12/2014.

[324] O uso de aspas se justifica, porque o precedente utiliza o termo cessão, mas não no sentido empregado por essa dissertação. Isso porque o relator não tratou da transferência definitiva do direito autoral e sim da mera licença. A diferença entre tais figuras (cessão x licença) foi analisada no capítulo 2 da presente dissertação.

Por fim, os tribunais superiores são silentes em relação ao tema. Dessa forma, não seria exagero concluir que o critério é praticamente ignorado pelos órgãos analisados, considerando os precedentes selecionados.

Tal omissão é esclarecida quando se observa que a distinção entre as licenças sequer se justifica. Isso porque a denominação “definitiva” (ou “permanente”) é imprecisa, uma vez que a proteção aos direitos patrimoniais do autor tem como característica a limitação temporal pelo período de 70 anos, conforme o art. 41 da LDA.

É dizer, o argumento perde importância porque, ao final do dia, todas as licenças possuem caráter temporário. Além disso, é preciso observar que a transferência da licença não se confunde com a transferência da cópia ou exemplar. Afinal, uma pessoa pode adquirir a cópia de um programa, cuja licença é temporária.

Dessa forma, a transferência da propriedade de uma cópia é passível de ICMS, sem que o mesmo raciocínio seja automaticamente aplicável às licenças relativas a tal cópia.

Por essas razões, conclui-se que o critério do caráter da licença não deveria ser interpretado como um critério relevante para dirimir os conflitos de competência na tributação das operações de comercialização de software.

Feita a análise crítica dos critérios, conclui-se que apenas o critério da *natureza da obrigação* é efetivamente relevante para a qualificação dos contratos de comercialização de software. Todos os demais se demonstraram falhos, com base nas premissas adotadas na presente dissertação.

O critério da espécie de software não contribui para qualificação do contrato de desenvolvimento, o qual pode incluir ambas as espécies, pois um cliente pode contratar *software house* para a elaboração de um software de prateleira.

O critério da materialidade do bem não se justifica partindo do pressuposto de que o conceito de mercadoria não exige um bem incorpóreo, pois o art. 191 do CCo apenas exigia bens móveis, bastando a existência de um bem móvel destinado ao comércio.

O critério da autonomia do software em relação ao bem é importante, mas não é relevante para o objeto do presente estudo, qual seja: a comercialização do software em si, que não está embarcado em um produto.

Por fim, o critério do caráter da licença não se justifica na medida em que os direitos patrimoniais de autor são temporários (limite temporal de 70 anos), nos termos do art. 41 da LDA. Além disso, não se pode confundir a licença definitiva com a transferência do direito de propriedade sobre determinada cópia ou exemplar.

9.2 CRITÉRIOS ALTERNATIVOS PARA QUALIFICAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE

Feita a crítica aos critérios geralmente usados pela jurisprudência, oportuno verificar possíveis critérios alternativos a partir da qualificação dos contratos de comercialização de software realizada no capítulo 3 da presente dissertação.

Como mencionado, serão examinados os principais contratos, entendidos como os contratos mais recorrentes e mais analisados pela doutrina e jurisprudência, quais sejam: (i) cessão, (ii) licença de distribuição, (iii) licença de uso e (iv) desenvolvimento.

Tal exame deve ser confrontado com a reconstrução das materialidades do ICMS e do ISS feita nos capítulos 5 e 6, respectivamente, para que se conclua sobre qual seria a tributação aplicável em cada caso. Por oportuno, vale relembrar que as materialidades foram reconstruídas da seguinte forma:

(i) para o ICMS, a expressão "*operações de circulação de mercadorias*" corresponde a um negócio jurídico de transferência dos direitos sobre um bem móvel posto no comércio; e

(ii) para o ISS, a expressão "*serviços de qualquer natureza*" corresponde a uma obrigação de fazer prestada em favor de terceiros com habitualidade e intuito de lucro.

O principal critério alternativo a ser utilizado nessa análise será o ***objeto do contrato***, o qual se relaciona com o já mencionado critério da natureza da obrigação. É dizer, trata-se de identificar qual é o direito ou bem transacionado pelo

contrato. Outro critério alternativo relevante será a ***finalidade do contrato***, a qual será analisada sob a perspectiva da utilidade almejada pelo contratante.

O contrato de ***cessão*** de software pressupõe a alienação do direito patrimonial do autor, pois sua finalidade é alienar a titularidade do direito autoral, sendo este último o efetivo objeto da operação.

Dessa forma, trata-se de uma obrigação de dar, em caráter definitivo, o direito autoral patrimonial detido pelo titular. Logo, não se trata de serviço (obrigação de fazer), nem locação ou mútuo (caráter temporário) e tampouco de royalties (valor pago pelo direito de explorar um bem detido por terceiro). A figura típica que mais se assemelha a tal operação é o contrato de compra e venda, o qual pressupõe a transmissão do domínio sobre determinada coisa.

Partido da premissa de que os serviços pressupõem uma obrigação de fazer, a operação não seria passível de ISS. Por outro lado, a operação seria passível de ICMS, uma vez que há um negócio jurídico de transferência dos direitos (cessão) sobre um bem móvel posto no comércio (direito patrimonial autoral).

Já o contrato de ***licença de distribuição*** envolve uma relação tripartite, na qual o titular do software concede ao distribuidor um direito de exploração do bem (objeto contratual), outorgando-lhe o direito de comercializar licenças de uso aos usuários finais.

A finalidade da licença de distribuição é outorgar a terceiro (distribuidor) a autorização para explorar o software por meio da comercialização de licenças de uso ou cópias aos usuários finais.

Como visto, o valor pago pelo distribuidor ao titular no âmbito dessa licença pode ser feito de duas formas, a saber: (i) o distribuidor pode remunerar o titular pelo direito de exploração do software propriamente; ou (ii) o distribuidor pode remunerar o titular pelas cópias do software adquiridas para revenda.

No primeiro caso o distribuidor remunera o próprio direito de exploração do direito autoral detido pelo titular. Dessa forma, trata-se de uma obrigação de dar, em caráter temporário, o direito autoral patrimonial detido pelo titular.

Logo, não se trata de serviço (obrigação de fazer) e tampouco de compra e venda (transferência definitiva). De fato, a figura típica que mais se assemelha a essa operação é o royalty (valor pago pelo direito de explorar um bem de terceiro), pois a remuneração paga ao titular constitui pagamento pelo direito de explorar um direito de terceiro.

Nesse cenário, a operação não seria passível de ISS por não ser obrigação de fazer e sequer seria passível de ICMS por não haver um negócio jurídico de transferência do bem (leia-se, o direito autoral) em caráter definitivo.

Já no segundo caso, o distribuidor não remunera um direito de exploração, mas sim a aquisição das licenças de uso (especificamente, o poder formativo, pois a licença de uso permanece com o titular dos direitos sobre o software) ou das cópias do software.

Nesse cenário, não há como falar em pagamento de royalties, mas sim em efetiva aquisição de um direito (no caso do poder formativo relativo à licença de uso) ou bem (no caso da cópia ou do exemplar) para revenda.

Em tal hipótese é comum que o direito de exploração não seja remunerado *per se*, integrando o valor de venda das licenças de uso ou dos exemplares. Conforme mencionado nos comentários ao artigo 12 da Convenção modelo da OCDE[325], os contratos entre o titular e os distribuidores frequentemente atribuem ao distribuidor apenas o direito de distribuir cópias, de modo que o valor pago pelo distribuidor diz respeito à mera aquisição das cópias e não ao direito de exploração do software.

Nesses casos a OCDE recomenda que os direitos relativos à distribuição sejam desconsiderados quando da análise da natureza da operação para fins tributários. Tal recomendação se coaduna com o art. 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, segundo o qual royalties e direitos de licença que o comprador deve pagar como condição para a aquisição das mercadorias importadas devem ser acrescidos ao preço na determinação do valor aduaneiro.

---

[325] Cf. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, p. 282.

Sendo assim, quando o contrato não discrimina as parcelas da remuneração e prevê a aquisição de licenças ou cópias, é legítimo supor que os direitos de exploração estão embutidos no valor do contrato, de modo que prevaleceria a qualificação como compra e venda.

Consequentemente, há uma obrigação de dar, em caráter definitivo, (i) o poder formativo relativo à licença de uso ou (ii) a cópia. Logo, não se trata de serviço (obrigação de fazer), nem de locação ou mútuo (caráter temporário) e de tampouco de royalties (valor pago pelo direito de explorar um bem detido por terceiro). A figura típica que mais se assemelha a tal operação é o contrato de compra e venda.

Dessa forma, a operação não seria tributável por ISS, mas seria tributável por ICMS, vez que há um negócio jurídico de transferência dos direitos (compra e venda) sobre um bem móvel posto no comércio (direito formativo à licença de uso ou a cópia).

Essas considerações demonstram que o contrato de licença de distribuição pode conter dois objetos bastante díspares, o que enseja qualificação e tributação igualmente diversas.

Caso a remuneração diga respeito ao direito de exploração em si, será royalties e operação não seria passível de ISS e sequer de ICMS. Caso diga respeito à aquisição do direito formativo relativo às licenças de uso ou de cópias, será uma compra e venda e a operação seria passível de ICMS.

Por sua vez, o contrato de **licença de uso** não exige uma relação tripartite, pois pode ser outorgada diretamente pelo titular ao usuário, ao passo que a licença de distribuição exige a participação de três sujeitos (titular-distribuidor-usuário).

Na licença de uso o objeto contratado é o direito de usar determinada cópia do software, sem qualquer possibilidade de reproduzir o exemplar ou sublicenciar aquele contrato. Logo, a finalidade desse contrato é conceder uma autorização de uso do software nos estritos termos da licença.

Como visto, a licença de uso não atribui ao usuário a titularidade sobre o direito autoral de uso. Isso porque a licença de uso não se confunde com a cessão de uso e a aquisição de cópia de obra não enseja a aquisição de qualquer direito patrimonial sobre o direito autoral.

Nesse contrato também há dois cenários distintos, pois é possível que a licença de uso seja concedida pelo próprio titular ou pelo distribuidor. Na hipótese em que a licença é concedida pelo titular, o objeto da operação é a faculdade de uso sobre a cópia do software, a qual não confere ao usuário final a titularidade sobre os direitos autorais.

Logo, não se trata de serviço por haver obrigação de dar e nem de royalties, pois o rendimento é auferido diretamente pelo titular (e não em virtude de contraprestação pela exploração por terceiro). A questão, portanto, está em verificar se a operação pode ser caracterizada como locação, mútuo ou compra e venda.

Como analisado no capítulo 3 da presente dissertação, a locação não se aplica porque pressupõe um direito temporário sobre bem infungível e o direito de uso sobre determinada cópia ou exemplar do software é fungível. As licenças de uso são ofertadas em caráter não exclusivo, de modo que uma licença de uso sobre um exemplar pode ser perfeitamente substituída por outra licença de uso sobre outro exemplar. Novamente, não se pode baralhar o direito de uso sobre a *cópia* com o direito de uso do titular sobre a *obra* (esse sim, infungível).

O contrato de mútuo diz respeito ao empréstimo de coisas fungíveis, porém exige a restituição da coisa ao mutuante, o que não ocorre nas licenças de uso de software.

Quando há alienação do *exemplar* ao usuário, a cópia permanece com o usuário, o que há é a vedação ao acesso ao software após o decurso do prazo estipulado em contrato. Como a licença está vinculada à venda da cópia ao usuário, ela é uma condição da venda dessa cópia, pelo que a remuneração devida pela licença deveria ser parte de integrante do valor pago pelo exemplar. Nesse sentido, a operação seria qualificada como compra e venda na primeira hipótese (licença de uso paga ao titular, vinculada à uma cópia).

Por outro lado, quando não há alienação do *exemplar* ao usuário, o cenário é diverso (e.g., renovação da licença de uso de um programa cuja cópia já foi previamente adquirida pelo usuário). Isso porque a licença não está vinculada a

uma cópia como condição de venda, pelo que há tão somente a autorização para uso de um bem, o que traduz obrigação de dar em caráter temporário.

Em tal cenário, a operação não seria qualificada como locação, pois o que o titular licencia é o direito de uso do bem sobre o programa, o qual é fungível. Por outro lado, tampouco há que se falar em mútuo, pois o direito de uso não é restituível. Afinal, sendo a licença um direito autoral limitado no tempo (no caso, 70 anos conforme a lei atual), o licenciado jamais poderá restituir ao licenciante o direito que recebeu, pois ele é consumido ao longo do prazo do contrato. Dessa forma, no contrato de licença de uso desvinculado da aquisição de uma cópia, o que há é verdadeira cessão de direito.

Por outro lado, na hipótese em que a licença é concedida pelo distribuidor, o objeto do contrato não é a faculdade de uso sobre a cópia, pois o distribuidor não é titular do direito de uso do software. Novamente, o distribuidor não concede licenças de uso, ele apenas *comercializa* licenças de uso.

Segundo LUÍS EDUARDO SCHOUERI[326], o que o distribuidor comercializa é um poder formativo (i.e., o direito de exigir que outrem entregue um direito). Isso porque o distribuidor adquire para revenda o direito de obter, do titular do software, a licença de uso mediante a aceitação dos termos de uso.

É dizer, o distribuidor compra o *direito de obter a licença* (e não a licença em si) e o revende para o usuário. Por sua vez, o usuário adquire um direito que lhe autoriza a exigir do detentor do direito autoral que lhe conceda a licença de uso.

Logo, a alienação da licença de uso pelo distribuidor não pode ser considerada como um serviço por haver obrigação de dar e tampouco locação por se tratar de alienação definitiva – afinal, o que o distribuidor aliena é um poder formativo sobre a licença de uso e não a própria faculdade de uso, a qual somente pode ser atribuída pelo titular ao usuário.

Além disso, a operação não pode ser caracterizada como royalties, pois não se trata da contraprestação paga – ao titular – pelo direito de explorar aquele bem,

---

[326] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **IRRF – Software de prateleira – Royalties – fonte de produção no exterior.** São Paulo, 24 de janeiro de 2020. Parecer não publicado, pp. 42-43.

mas sim a remuneração paga ao *distribuidor* pela aquisição do poder formativo que não se confunde com o direito detido pelo titular.

Logo, a operação seria qualificada como compra e venda na segunda hipótese (licença de uso paga ao distribuidor), de modo que a operação seria igualmente tributável por ICMS e não por ISS.

Por fim, o contrato de ***desenvolvimento*** diz respeito à elaboração de software, que pode ser padronizado (e.g., quando o contratante deseja obter um software para comercialização posterior a diversas pessoas) ou personalizado (e.g., quando o contratante deseja obter um software para uso próprio).

Como visto, a lei atribui a titularidade do software ao contratante, salvo previsão em contrário. Logo, a titularidade pode ser atribuída desde logo ao contratante ou mantida com o contratado por previsão expressa no contrato.

Nesse sentido, aqui também há dois cenários possíveis, os quais divergem pelo objeto almejado pelo contratante, mesmo que ambos se refiram à contratação da elaboração de um software por encomenda.

O primeiro cenário é aquele no qual o contratante almeja que a software house (contratada) elabore software um personalizado e *transmita todos os direitos patrimoniais* sobre aquele bem. Nesse caso, o maior interesse do contratante está na criação do bem (obrigação de resultado) e todos os direitos patrimoniais a ele vinculados, razão pela qual a titularidade é atribuída desde logo ao contratante.

Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer com a entrega de um bem, de modo que o contrato deve ser qualificado como a prestação de um serviço misto (i.e., elaboração do software, acrescida da entrega de seu código-fonte e todos os direitos patrimoniais).

Essa operação não pode ser qualificada como compra e venda (não há mera transferência de domínio), nem royalties (não há remuneração pelo direito de explorar bem de terceiro) e tampouco locação (a transferência dos direitos é definitiva). Logo, esse primeiro cenário autoriza a tributação por ISS, mas não por ICMS.

Já o segundo cenário é aquele no qual o contratante almeja que a software house elabore o software personalizado, mas lhe confira tão somente a *licença* de distribuição ou uso daquele software, de modo que o contratado mantém a titularidade dos direitos patrimoniais.

Nesse outro caso, a titularidade é mantida com o contratado por estipulação contratual e a operação possui natureza complexa, pois há duas atividades, a saber: prestação de serviço e licenciamento.

Embora esse segundo contrato possua natureza complexa, forçoso concluir que o interesse principal do contratante é a obtenção da licença. Não se ignora que a elaboração do programa é importante, mas ela seria inócua, se o contratante não pudesse usufruir do software, seja através da distribuição, seja através do uso próprio. É irrazoável imaginar que alguém contrataria certa software house para que ela fizesse um software do qual não extrairá qualquer vantagem.

Assim, mesmo que as atividades (no caso, elaboração e licença) sejam tidas como autônomas pelo acordo e a remuneração seja discriminada no contrato, não é razoável supor que o interesse do contratante seria satisfeito pelo mero adimplemento parcial.

Ora, se o contratado apenas elaborasse o software e se recusasse a licenciá-lo, resguardando para si toda a exploração econômica do bem, todo o contrato seria inócuo para o contratante e, assim, obrigar o último ao pagamento pelo adimplemento parcial, seria admitir o enriquecimento sem causa do contratado, o que é vedado pelo Código Civil.

Conforme analisado no capítulo anterior, a jurisprudência costuma tratar o desenvolvimento do software por encomenda como se fosse essencialmente um serviço, sem maiores considerações. Isso sugere que a jurisprudência tem em mente apenas a primeira modalidade do contrato de desenvolvimento.

Não obstante, o que se verifica na prática[327] é que dificilmente há transmissão da titularidade do programa com a entrega do código-fonte e, mesmo

---

[327] Cf. SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, v.88, n. 762, abr., 1999, p. 58.

quando isso ocorre, o valor aumenta ou dobra, razão pela qual as partes costumam celebrar meras licenças de uso.

Dessa forma, é fundamental qualificar essa segunda modalidade do contrato de desenvolvimento para identificar a adequada tributação, conforme a espécie da licença (distribuição ou uso).

Se o contratante receber uma *licença de distribuição*, é preciso verificar a que título o autor foi remunerado. Se o autor contratado for remunerado pelo direito de exploração do software, há pagamento de royalties e a operação não será tributável por ISS ou por ICMS. Se o autor for remunerado pela aquisição das licenças de uso ou das cópias para revenda, há serviço misto (elaboração e entrega do bem), tributável por ISS.

Por outro lado, se o contratante receber uma *licença de uso* pela aquisição do exemplar, haveria um serviço misto (elaboração de software e entrega do bem) tributável por ISS.

Logo, é fundamental esclarecer que a tributação da segunda modalidade do contrato de desenvolvimento deve aplicar o mesmo raciocínio feito para a licença de uso e a licença de distribuição.

Pelas razões expostas, conclui-se que a qualificação dos principais contratos de software são royalties, compra e venda, cessão de direitos ou serviço misto. Por consequência, há hipóteses tributáveis por ICMS, por ISS e por nenhum dos referidos tributos. É o que indica o quadro abaixo:

Contrato	Objeto	Qualificação	Tributo
Cessão	Alienação do direito autoral	Compra e venda	ICMS
Licença de distribuição	Remuneração pelo direito de exploração do software	Royalties	-
	Remuneração pela licença de uso ou exemplar	Compra e venda	ICMS
Licença de uso	Remuneração paga ao distribuidor pelo direito de obter a licença de uso do titular (poder formativo)	Compra e venda	ICMS
	Remuneração paga ao titular pelo direito de uso da cópia do software	Compra e venda	ICMS

	Remuneração paga ao titular pelo direito de uso não vinculado à aquisição de uma cópia do software	Cessão de direitos	-
Desenvolvimento	Elaboração do software com todos os direitos autorais atribuídos ao contratante	Serviço misto	ISS
	Elaboração do software e licença de distribuição remunerada a título de contraprestação pelo direito de exploração	Royalties	-
	Elaboração do software e licença de distribuição remunerada a título de aquisição de licenças de uso ou cópia do software	Serviço misto	ISS
	Elaboração do software e licença de uso sobre cópia	Serviço misto	ISS

9.3 QUESTÕES PROBLEMÁTICAS NO CENÁRIO ATUAL

O exame dos contratos de comercialização do software demonstra que tanto a qualificação quanto a tributação aplicável são temas altamente complexos, que não foram enfrentados com profundidade pela jurisprudência. Na prática, há ainda muita controvérsia sobre o tema e falta de uniformidade de aplicação dos critérios entre os órgãos estaduais, municipais e tribunais superiores.

Ademais, a análise dos critérios frequentemente usados pela jurisprudência evidenciou que os critérios são falhos ou insuficientes para a adequada fixação do regime tributário das operações sobre o software em si.

O critério da espécie de software é insuficiente, pois o objeto do contrato não é modificado pela espécie e sim pela obrigação, como bem indica o contrato de desenvolvimento de software que pode envolver tanto um software padronizado quanto um software por encomenda.

O critério da materialidade é irrelevante, partindo da premissa de que o caráter corpóreo não é necessário para a identificação de mercadorias para fins de ICMS. Outro critério irrelevante é o caráter da licença na medida em que a própria LDA determina que os direitos patrimoniais do autor sobre as obras expiram no prazo de 70 anos.

O critério da autonomia do software em relação ao bem, apesar de relevante na identificação de software embarcado em uma mercadoria, não é útil no exame da tributação do software em si. Sendo o software embarcado, ele receberá o tratamento tributário de mercadoria.

Por fim, o critério da natureza da obrigação é relevante, mas decorre de outros critérios mais adequados para o exame da qualificação, quais sejam: (i) o objeto do contrato e (ii) a finalidade do contrato. Tais critérios, conquanto fundamentais, não foram aprofundados pela jurisprudência como deveriam.

De fato, a jurisprudência oferece pouca segurança jurídica no tema. Isso decorre não apenas das manifestações claramente conflitantes entre os órgãos, mas principalmente pela falta de uma orientação pacificada sobre a matéria.

Até a data de conclusão da redação dessa dissertação, não há precedentes vinculantes sobre a matéria e os precedentes mais expressivos não oferecem a segurança necessária. O RE 176.626 sequer foi conhecido pelo STF e na ADI 1.945 apenas a medida cautelar teve o julgamento concluído.

Como já mencionado, a retomada do julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659 está pautada para 04/02/2021. Consequentemente, o caso ainda não foi concluído e o precedente tampouco está formado e com efeitos vinculantes, a despeito de já haver maioria favorável à tributação do licenciamento de software pelo ISS.

Ademais, o RE 668.223, cuja repercussão geral foi reconhecida, ainda está pendente de julgamento e possui o escopo restrito à incidência de ISS nos contratos de licenciamento ou de cessão de software personalizado.

Consequentemente, mesmo após mais de 20 anos de discussão nas mais diversas instâncias, fato é que a jurisprudência não solucionou o quadro de insegurança jurídica e tampouco impediu a bitributação na prática. Portanto, a primeira questão problemática do cenário atual é a evidente falta de segurança jurídica sobre a matéria, cujo efeito prático é a bitributação das operações.

Dessa primeira questão decorre a segunda questão problemática atual que é a aplicação de critérios falhos ou insuficientes na análise da qualificação e da

tributação dos contratos de software em detrimento de critérios alternativos mais adequados, como o objeto e a finalidade do contrato.

Ademais, a terceira questão problemática no cenário atual diz respeito à atenuação da linha divisória entre mercadorias e serviços na economia digital, bem como a dificuldade de qualificar novas operações não originalmente albergadas pelos conceitos de mercadoria e serviço construídos a partir da economia tradicional. Nesse sentido, a tendência é que surjam novos pontos cegos na legislação, de modo que certas operações não serão abarcadas pela incidência de qualquer tributo.

Partindo das premissas adotadas na presente dissertação é possível concluir, inclusive, que isso já deveria ocorrer no pagamento a título de royalties quando há remuneração pelo direito de exploração em si na licença de distribuição e na licença de uso desvinculada da aquisição de uma cópia. Porém, esse entendimento não é reconhecido pelos entes tributantes, como analisado anteriormente.

Na prática, é difícil crer que as novas operações não serão conformadas no âmbito de algum tributo pelos entes competentes, ainda que de forma indevida, sobretudo pela falta de uma orientação clara da jurisprudência. Isso porque o setor de software é um mercado com alto valor agregado e que demonstra grande capacidade contributiva.

Ainda assim, não se pode admitir o desrespeito aos conceitos constitucionais de mercadoria e serviços sob o argumento de que as novas operações escapam à tributação, revelando-se verdadeiros pontos cegos da legislação a serem corrigidos pela legislação dos próprios entes ou, pior, por meio de interpretação dos órgãos administrativos e judiciais.

O argumento de que a operação deve ser tributada por revelar capacidade contributiva não se justifica perante a Constituição, uma vez que a viga mestra do direito tributário é a legalidade estrita prevista no art. 150, I da Carta Maior. Logo, ou bem a operação está albergada pelas materialidades postas pelo Constituinte, ou a operação não poderá ser tributada.

Isso não significa que os pontos cegos da legislação não possam ser corrigidos, mas sim que há caminhos estipulados pelo próprio Constituinte para corrigir tais omissões, quais sejam: (i) criar tributo novo não cumulativo por meio de lei complementar, fazendo uso da competência residual da União; ou (ii) criar tributo novo ou inserir novas materialidades nos tributos existentes, por meio de emenda constitucional.

Nesse segundo caso, oportuno citar as iniciativas da PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, que almejam a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A primeira inclui entre suas hipóteses de incidência "*a cessão e o licenciamento de direitos*", ao passo que a segunda inclui "*locações e cessões de bens e direitos*" e "*demais operações com bens intangíveis e direitos*".

Dessa forma, conclui-se que as principais questões problemáticas no cenário atual são (i) a falta de segurança jurídica motivada pela jurisprudência dissonante sobre o tema, (ii) a aplicação de critérios irrelevantes ou insuficientes na análise dos contratos de software e (iii) a dificuldade de conformar os conceitos tradicionais às novas tecnologias, o que poderá exigir futuras alterações legislativas, seja por meio de emenda constitucional, seja por meio de lei complementar no exercício de competência residual da União.

10 CONCLUSÕES

A análise empreendida ao longo da presente dissertação permite concluir que os temas de qualificação e tributação dos contratos de comercialização de software são bastante complexos, vez que são permeados por diversos temas controvertidos.

A primeira dificuldade diz respeito à própria natureza jurídica do software, uma vez que ele é um bem que ficaria no meio do caminho entre uma criação intelectual e uma propriedade industrial, razão pela qual se cogitou a fixação de um regime próprio, com regulação específica.

Dessa forma, a atribuição da proteção ao software a partir do direito autoral foi uma medida adotada por uma questão prática no contexto da época, mas que se manteve ao longo dos anos. Seja como for, é a partir da lei que se deve identificar a natureza jurídica do software, a qual foi fixada como um direito autoral (bem móvel por definição legal).

A segunda dificuldade diz respeito à existência de diversas espécies de contratos de comercialização do software, o que torna errôneo afirmar que há uma tributação do software, pois o que há é uma tributação do *contrato* do software. Afinal, é a natureza da obrigação contratada (objeto do contrato) que determina a tributação e não o bem em si.

A terceira dificuldade é o fato de que os contratos de comercialização do software costumam envolver mais de uma atividade. É dizer, é normal que as operações com software incluam diversas atividades em seu escopo, o que dificulta o processo de qualificação. Note-se que a própria lei obriga aquele que comercializa o software a assegurar a prestação de serviços técnicos complementares, nos termos do art. 8º da LSW.

Além disso, uma mesma modalidade de contrato pode ser operacionalizada de formas distintas. A licença de distribuição pode ser pactuada de forma que a remuneração corresponda ao mero pagamento pela exploração do direito (royalties) ou de forma que a remuneração corresponda à aquisição da cópia ou do poder formativo da licença de uso (compra e venda).

A quarta dificuldade diz respeito à discussão sobre a tipicidade dos contratos de comercialização de software, o que enseja debate sobre a existência de um regime próprio ou a necessidade de enquadramento das operações em outras figuras propriamente típicas, tais como compra e venda, locação, royalties, serviços, dentre outros.

Esse problema enseja a quinta dificuldade, que diz respeito à bitributação das operações, o que é vedado constitucionalmente. Afinal, diante da falta de clareza quanto à correta qualificação dos contratos de comercialização de software, os entes tributantes publicaram normas conflitantes sobre o tema, de modo a conformar as operações em seu âmbito de competência.

Tal vicissitude poderia ser dirimida com maior facilidade, caso houvesse uma demarcação clara da materialidade do ICMS e do ISS. Porém, aqui reside a sexta dificuldade: a delimitação da materialidade de ambos os impostos é tema controvertido.

No caso do ICMS, os três termos usados pelo Constituinte (“operações”, “circulação” e “mercadorias”) já foram – ou são – alvos de debate da doutrina e na jurisprudência, uma vez que se discutiu a necessidade de um negócio jurídico para identificar uma operação, da transferência de titularidade para identificar uma circulação e do caráter corpóreo para identificar uma mercadoria.

Embora exista uma orientação consolidada quanto aos termos “operações” e “circulação” no sentido de exigir um negócio jurídico oneroso que transfira a titularidade, a exigência do caráter corpóreo permanece em aberto, como indica a própria jurisprudência relativa ao software que é conflitante – afinal, o RE 176.626 exigiu o caráter corpóreo ao passo que a medida cautelar da ADI 1.945 o dispensou.

No caso do ISS, os dois termos empregados pelo Constituinte (“serviços” e “de qualquer natureza”) são igualmente alvos de debate na doutrina e na jurisprudência, pois até hoje se discute a necessidade de uma obrigação de fazer para a caracterização de um serviço, sobretudo após o RE 651.703.

O caráter controvertido do conceito de serviço é ainda acentuado pela falta de uniformidade na jurisprudência do STF. Inicialmente, a Corte aplicou o conceito

econômico de serviço sem aprofundar o debate sob o viés constitucional. Depois, fixou propriamente o conceito jurídico de serviços no RE 116.121. Por fim, sinalizou o afã de retornar ao conceito econômico de serviços por meio do RE 547.245, do RE 592.905 e do RE 651.703.

A falta de uma orientação clara da jurisprudência, sobretudo do STF, abriu margem para que os órgãos estaduais, municipais e os próprios tribunais superiores utilizassem uma profusão de argumentos para fundamentar suas decisões sem uniformidade.

A consequência prática disso é a sétima dificuldade, qual seja: a constatação de que os critérios atualmente empregados pela jurisprudência são erráticos, díspares e contraditórios, pelo que não são capazes de conferir segurança jurídica aos contribuintes no que diz respeito à tributação de suas operações.

Por essas razões, forçoso concluir que a matéria de tributação do software é eivada de controvérsias, razão pela qual qualquer resolução que se pretenda atribuir à questão demanda a assunção de diversas premissas refutáveis.

Ainda assim, o presente estudo permitiu concluir que:

(i) o software possui a natureza de direito autoral, sendo um bem móvel para fins legais;

(ii) há diversas espécies contratuais de software, de modo que é errôneo falar em tributação do software, pois o correto seria falar em tributação do contrato de software;

(iii) é possível enquadrar os contratos de software em figuras típicas (royalties, compra e venda, cessão de direitos e serviço), a depender do objeto contratado e da finalidade do contrato;

(iv) a adequada qualificação dos contratos é o primeiro passo para combater a indevida prática de bitributação pelas autoridades fiscais, a qual é vedada constitucionalmente;

(v) o segundo passo para combater a bitributação é realizar a correta identificação da materialidade do ICMS e do ISS, a qual foi definida nesse trabalho como “*negócio jurídico de transferência dos direitos*

sobre um bem móvel posto no comércio" e "*obrigação de fazer prestada em favor de terceiros com habitualidade e intuito de lucro*", respectivamente;

(vi) não obstante, esse papel não foi cumprido pelos órgãos estaduais, municipais e tribunais superiores de forma satisfatória, pois há uma profusão de critérios erráticos, díspares e contraditórios;

(vii) ademais, os principais critérios atualmente usados pela jurisprudência se revelaram ora irrelevantes (espécie do software, materialidade do bem, autonomia do software em relação ao bem e caráter da licença) ora insuficientes (natureza da obrigação) para a qualificação do contrato;

(viii) consequentemente, os precedentes não fornecem segurança jurídica e ainda aprofundam as controvérsias relativas ao tema;

(ix) dessa forma, é defensável que os critérios atualmente empregados sejam substituídos por critérios alternativos relacionados ao *objeto* e à *finalidade* do contrato;

(x) partindo desses outros critérios e das premissas firmadas na presente dissertação quanto à materialidade dos tributos, é possível definir qual a tributação aplicável aos contratos;

(xi) assim, concluiu-se que o ICMS seria devido nos contratos de cessão, licença de distribuição (para a aquisição da licença de uso ou da cópia) e licença de uso (para a aquisição do poder formativo ou da cópia);

(xii) já o ISS seria devido nos contratos de desenvolvimento de software (para a elaboração do software com atribuição de todos os direitos ao contratante e a elaboração do software com licença de uso ou entrega de mera cópia)

(xiii) por fim, não haveria qualquer tributo aplicável no contrato de licença de distribuição (para a remuneração pelo próprio direito de exploração do software), licença de uso (para a remuneração pela autorização de

uso desvinculada da aquisição de uma cópia) e desenvolvimento (para a elaboração de software com mera licença de distribuição atribuída ao contratante); e

(xiv) dessa forma, caso se entenda que as operações não tributáveis são um ponto cego na legislação atual, a única forma juridicamente válida de corrigir tais falhas seria através de alterações legislativas, seja por meio de emenda constitucional, seja por meio do exercício da competência residual da União através de lei complementar.

11 BIBLIOGRAFIA

ABRANTES, Antonio Carlos Souza de. A proteção de invenções implementadas por programa de computador nos BRICS: uma análise comparativa. **Revista da ABPI.** Rio de Janeiro. n.142. p.22-31. mai./jun. 2016.

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. A proteção das invenções relacionadas a programas de computador na Alemanha. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.50. p.3-13. jan./fev. 2001.

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. A proteção das invenções relacionadas a programas de computador nos Estados Unidos. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.57. p.38-42. mar./abr. 2002.

AMORIM, Maria Denise Vargas de. Propriedade intelectual: programa de computador. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. n.238. p.464-71. out./dez. 2004.

ASCENSAO, Jose de Oliveira. A recente lei brasileira dos direitos autorais comparada com os novos tratados da OMPI. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. v.42. p.13-29. set./out. 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 195, p 24-36, jan., 1994.

ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, ano 15, n. 57, p.90-104, jul./set., 1991.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **IVA, uma proposta inconstitucional**. Exame, São Paulo,18 de outubro de 2018.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, v. 98, p. 74-85, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Hunberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AZEVEDO, Marcos de Moura Bittencourt. Programa de computador incide o imposto relativo a circulação de mercadorias e serviços? **Boletim do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. v.19. n.5. p.15-9. maio. 1995.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Proteção jurídica do software, novos desenvolvimentos. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v.84. n.301. p.47-52. jan./mar. 1988.

BARCELLOS, Milton Lucídio Leão. A brief analysis of the Brazilian software judicial cases. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.55. p.41. nov./dez. 2001.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei.** 4º Edição. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, SIMONE RODRIGUES COSTA. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria.** 1ª Ed. São Paulo: Noeses 2015.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A tributação das quantias pagas à título de licença de uso de software pela Cide. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.85. p.77-87. out. 2002.

BERGAMINI, Adolpho. A não incidência do ISS nas operações com softwares. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre. v.16. n.99. p.9-20. set./out. 2014.

BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

BITTAR, Carlos Alberto. A lei do software. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. v.25. n.98. p.393-398. abr./jun. 1988.

BITTAR, Carlos Alberto. O regime legal do "software" no Brasil. **Revista dos Tribunais.** São Paulo. v.81. n.677. p.13-16. mar. 1992.

BITTAR, Carlos Alberto. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo. v.15. n.58. p.43-47. out./dez. 1991.

BONITO, Rafhael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão prescrita no artigo 150, d, da Constituição Federal, aproveita aos softwares. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.42. p.113-124. mar. 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Imposto sobre serviços – exposições e debates.** São Paulo: Saraiva, 1974.

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

BRASIL, Francisco de Paula Souza. **O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRITO, Edvaldo Pereira de. **Problemas jurídicos do ICM.** Salvador: Leg. e jurisprudência, 1974.

BRITO, Edvaldo. Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo. n.5. p.19-28. fev. 1996.

CAMPOS NETO, Alcides Silva de. Imunidade tributária por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.94-95. jan./mar. 1998.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Licença de uso e direito de comercialização de softwares: aspectos tributários. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.19. n.101. p.169-178. nov./dez. 2011.

CARDOSO, Frederico Padre. Tributação de softwares: incidência (ou não) de ICMS. **Revista da ESMESC: Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina**. Florianopolis. v.7. n.10. p.111-123. 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, André Castro. **Tributação de Bens Digitais: Interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal.** São Paulo: MP Editora, 2009.

CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio de. Considerações sobre a tributação de software OEM. **Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA**. Salvador. n.7. p.445-62. jan./dez. 1999.

CASTRO, Aldemario Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v.98. n.359. p.49-58. jan./fev. 2002.

CAVALLI, Sabina. Natureza jurídica da obrigação de implantação de software em contratos de licença de uso concluídos com usuário pessoa jurídica, e as consequências do seu não-cumprimento. **Revista de Direito do Consumidor**. São Paulo. v.17. n.65. p.253-82. jan./mar. 2008.

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. **Software: direito autoral e contratos**. Rio de Janeiro: Adcoas, 1993.

CHAVES, Antonio. Computação de dados: conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro.** São Paulo. v.34. n.98. p.5-14. abr./jun. 1995.

CHAVES, Antonio. Proteção legal dos programas de computador. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados.** São Paulo. v.12. n.50. p.7-9. mar. 1988.

CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. São Bernardo do Campo**. v.7. n.9. p.37-51. 2003.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador (softwares). **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo. v.9. n.36. p.41-53. jan./fev. 2001.

CHIESA, Clélio. **ICMS no sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.** São Paulo: LTr, 1997.

COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.105. p.24-42. mar./abr. 2010.

COMPANILE, Vinicius Tadeu. A imunidade do art. 150, VI, d, da CF e as publicações por meios eletrônicos, disquetes, cds e outros similares. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.** São Paulo. v.6. n.22. p.74-77. jan./mar. 1998.

CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alex Bastos; SANTANA, Hadassah Laís S; ALMEIDA, Wilson B. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de software e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. v.51. n.204. p.179-202. out./dez. 2014.

CUNHA, Arlindo Felipe da. Imunidade tributária de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.70-3. jan./mar. 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito Tributário; estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

DORNELLEs, Arnaldo Diefenthaeler. O imposto sobre serviços e o seu alcance sobre os softwares. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre. v.16. n.99. p.27-51. set./out. 2014.

DORNELLES, Arnaldo Dieffenthaler. O imposto sobre serviços e seu alcance sobre os softwares. **IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo**. São Paulo. v.1. n.24. p.823-810. dez. 2014.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.32-8. jan./mar. 1998.

FRAGOSO, Roberto Pérez. Direito tributário constitucional: análise da incidência do imposto de importação na baixa de programa de computador de prateleira de site internacional - parte final. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo. v.16. n.91. p.174-90. maio/jun. 2013.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual.** 2020, 187 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

FUENTES PINZÓN, Fernando. Contratación para la elaboración del software individualizado: estudio comparado de la legislación iberoamericana. **Revista de Ciências Jurídicas**. San José. n.102. p.91-106. sep./dic. 2003.

GONÇALVES, Ricardo Lacerda de Lima. **A tributação do software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GONZALES, Antonio Manoel. Imunidades tributarias de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.63-4. jan./mar. 1998.

GOODHART, Arthur L. Determining the Ratio Decidendi of a Case. **The Yale Law Journal**, Vol. 40, No. 2 (Dec., 1930).

GRUND, Fabíola Fernandez; RIVERO, Juliana Burkhart. Tributação de valores remetidos ao exterior pela aquisição de software e por serviços de administração e suporte a estes relacionados. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.119. p.19-32. ago. 2005.

GUARINO, Thaís Hackmey. O software e o regime jurídico aplicável. **Revista dos Acadêmicos de Direito.** Franca. v.5. n.5. p.49-58. 2002.

GUIMARÃES, Marcela Cunha. ISS - Incidente sobre cessão de direito de uso de programas de computação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre. v.8. n.44. p.20-9. jul./ago. 2005.

HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. As operações internacionais envolvendo software e o imposto de renda. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 57-83.

HAIDAR, Raul Husni. **Tratado geral do ICM**. São Paulo: Centro de Publicações Culturais, 1970.

HAMMES, Bruno Jorge. O Programa de computador segundo a lei n.7.646 de 18.12.87. **Estudos Jurídicos**. São Leopoldo. v.21. n.52. p.17-26. maio/ago. 1988.

HAMMES, Bruno Jorge. Software e sua proteção jurídica. **Estudos Jurídicos**. São Leopoldo. v.22. n.63. p.1-99. jan/abr. 1992.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. Tributação do software no Brasil - ICMS, ISSQN, COFINS, PIS, IR e CIDE. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte. v.11. n.61. p.157-169. jan./fev. 2013.

IWASE, Raquel Harumi. **Aspectos controvertidos da tributação do uso de software**. 2013, 223p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

KINDERMANN, Manfred. O direito do autor internacional e a proteção do programa de computador. Histórico, situação atual e fatos novos. **Estudos Jurídicos**. São Leopoldo. v.22. n.54. p.65-126. jan./abr. 1989.

KRETSCHMANN, Angela. A Proteção ao programa de computador. **Estudos Jurídicos.** São Leopoldo. v.21. n.61. p.117-136. maio/ago. 1991.

KRETSCHMANN, Angela. Críticas a origem e finalidade do amparo legal ao "software". **Estudos Jurídicos**. São Leopoldo. v.26. n.67. p.53-72. mai./ago. 1993.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A comercialização de softwares customizados. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**. São Paulo. v.17. n.64. p.397-410. abr./jun. 2014.

LEITE, Júlio Cesar do Prado. A proteção indiscriminada ao software e os riscos da invenção. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. v.29. n.115. p.367-72. jul./set. 1992.

LOBO, Paulo Luiz Neto. Direito de autor de software. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v.85. n.305. p.85-93. jan./mar. 1989.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.24. n.127. p.165-86. mar./abr. 2016.

LOPEZ, Víctor Vázquez. **Topic 1: International IP Protection of Software: History, Purpose and Challenges.** WIPO: May, 2007, p. 8. Disponível em: https://www.wipo.int/meetings/en/doc_details.jsp?doc_id=82573 Acesso em: 28.09.2020.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning**. OUP Oxford, 2005.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. Tributação do software no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.10. n.47. p.28-37. nov./dez. 2002.

MACHADO, Cynthia Semíramis Figueiredo. Dos direitos autorais de software na internet. **Revista do CAAP**. Belo Horizonte. v.5. n.8. p.259-279. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imposto de circulação de mercadorias.** São Paulo: Sugestões literárias, 1971.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As quotas de contribuição da lei do "software". **Digesto Econômico**. São Paulo. v.44. n.329. p.46-51. mar./abr. 1988.

MELARE, Marcia Regina Machado. Software x ICMS-ISS. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo.** São Paulo. v.1. n.1. p.136-40. jan./jun. 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**.10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos.** 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. ISSQN e as recentes decisões do STJ. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre. v.4. n.21. p.131-144. set./out. 2001.

MELO, Omar Augusto Leite. Local de ocorrência do ISS nos serviços de licenciamento, cessão e desenvolvimento de software. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo. n.227. p.177-189. ago. 2014.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte. **Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 200-220, 2017.

MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. A imunidade do software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.5. n.18. p.31-74. jan./mar. 1997.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade tributária de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.78-93. jan./mar. 1998.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Software de prateleira e o ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.35. p.64-70. ago. 1998.

MOTTA, Maurício Jorge Pereira da. A boa-fé nos contratos de licença de uso de software. **Arquivos de Direito**. Nova Iguaçu. v.2. n.3. p.201-23. 1999.

MURTA FILHO, Antonio; RODRIGUES, Bruno Leal. Comercialização de software: circulação de mercadorias ou prestação de serviços? **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.26. p.49-53. jan./fev. 1997.

NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 322-338.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing.

OECD. **The tax treament of software**. Paris: OECD Publishing, 1992.

PEREIRA, Alexandre Dias. Patentes de programas de computador e métodos de negociação na internet. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**. Belo Horizonte. n.23. p.23-38. 2011.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Inovação tecnológica, propriedade intelectual e defesa da concorrência no mercado do software. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**. Coimbra. v.85. p.237-259. 2009.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Licenças de bens informáticos: software e bases de dados. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.110. p.23-32. jan./fev. 2011.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações eletrônicas: alguns aspectos jurídicos-contratuais. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa. v.59. n.3. p.915-1000. dez. 1999.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Proteção jurídica e exploração negocial de programas de computador. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.** Coimbra. n.esp. p.453-505. 2003.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O imposto sobre serviços de qualquer natureza e o licenciamento do uso de software. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre. v.16. n.99. p.21-26. set./out. 2014.

PONTIERI, Alexandre. Alguns questionamentos sobre a importação de software. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações**. Belo Horizonte. v.7. n.12. p.9-15. jan./jun. 2012.

PORTELA, André. Tributação dos programas de computador. Perspectiva geral da incidência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.19. n.100. p.243-256. set./out. 2011.

RAMOS, Evaldo. Software: panorama tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v.85. n.307. p.242-244. jul./set. 1989.

RAMOS, Fabiana D'Andréa. Aspectos da aplicação do Código de Proteção de Defesa do Consumidor aos contratos de licença de uso de software. **Revista de Direito do Consumidor.** São Paulo. v.12. n.46. p.165-192. abr./jun. 2003.

REBOUÇAS, Rodrigo Fernandes. Imposto de importação e software adquirido por meio do sistema de Download - Internet. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Porto Alegre. v.5. n.27. p.35-48. jul./ago. 2011.

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

REY VILLANUEVA, Antonio Vázquez. Canones del software: interpretacion de los convenios de doble imposición. **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.** Madrid. v.53. n.267. p.15-73. ene./mar. 2003.

RIFKIN, Jeremy. **A era do acesso: a transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de uma nova economia**. São Paulo: Makron Books, 2001.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades tributárias das publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.** São Paulo. v.6. n.22. p.60-62. jan./mar. 1998.

SAITO, Leandro. **A "propriedade" intelectual como barreira à entrada de novos players no mercado de softwares**. São Paulo: IBPI - Instituto Brasileiro de Propriedade Intelectual, 2012.

SANT'ANNA, Carlos Ignácio Schmitt. Software e direto de autor: breves considerações de base. **Revista Jurídica**. Porto Alegre. v.52. n.319. p.46-60. jun. 2004.

SANTOS FILHO, Walter Gazzano dos. Imunidades; publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.65-67. jan./mar. 1998.

SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com software. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 397-410.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.29. p.21-28. jul./ago. 1997.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. A proteção adequada ao "software". **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**. São Paulo. v.11. n.40. p.131-143. abr./jun. 1987.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. **A proteção autoral de programas de computador.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de software. **Revista da ABPI**. Rio de Janeiro. n.25. p.39-49. nov./dez. 1996.

SANTOS, Maria Cecilia de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. **Revista dos Tribunais.** São Paulo. v.88. n.762. p.32-66. abr. 1999.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A exigência do ICMS sobre programas de computador. **Revista dos Tribunais**. São Paulo. v.107. n.988. p.321-329. fev. 2018.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os cd-roms e disquetes com programas gravados são imunes? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.7. p.34-39. abr. 1996.

SCAFF, Fernando Facury, **Royalties Decorrentes da Exploração de Recursos Naturais Não Renováveis: Incidência e Rateio Federativo**, Tese de Livre-Docência, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. 576p.

SCHOUERI, Luís Eduardo e GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionais. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 245-268.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competências residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética: 1998, p. 82-115.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **IRRF – Software de prateleira – Royalties – fonte de produção no exterior.** São Paulo, 24 de janeiro de 2020. Parecer não publicado.

SCHOUERI, Luis Eduardo; CEZAROTI, Guilherme. A Cide-royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.130. p.47-55. jul. 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo; CEZAROTI, Guilherme. A Cide-royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo**, n.130, jul., p. 41-55, 2006.

SICCA, Gerson dos Santos. A proteção da propriedade intelectual dos programas de computador. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. v.36. n.142. p.9-16. abr./jun. 1999.

SILVA, Marcelo Borghi Moreira da. Da abrangência da imunidade tributária para as publicações por meios eletrônicos, disquetes, cds e outros similares. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. v.6. n.22. p.68-69. jan./mar. 1998.

SILVEIRA, Clovis. Enquadramento jurídico do "software" - uma abordagem histórica de aplicação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo. v.31. n.85. p.90-100. jan./mar. 1992.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Umas poucas palavras sobre informática jurídica, direito informático, direito de autor nos programas de computador (softwares) e Internet. **Revista CEJ**. Brasília. v.3. n.7. p.120-126. abr. 1999.

SOUZA, Maria Cristina Pereira. Proteção jurídica do software. **Revista CEJ**. Brasília. v.1. n.3. p.150-157. dez. 1997.

SUNDARARAJAN, Arun. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism.** Cambridge MA: The MIT Press, 2016.

TEIXEIRA, Romulo Jose de Medeiros. Operação mercantil com software: cabe ICMS? BLA: **Boletim Legislativo**. Rio de Janeiro. v.31. n.39. p.1262-1264. nov. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário,** vol. IV - Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral.** São Paulo. v.2. n.4. p.49-73. fev. 2006.

WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. São Paulo, v.2, n.4, p.49-73, fev., 2006.

WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. Curitiba. v.16. n.14. p.123-43. 2001.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.141. p.62-68. jun. 2007.

12 ANEXO – PRECEDENTES ANALISADOS

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2006-0.117.785-8, Relator EDUARDO MIKALAUSKAS, j. 01/03/2007

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2005-0.135.639-4, Relatora CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL TRINDADE, j. 16/10/2007

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2008-0.249.096-0, Relatora CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL, j. 07/04/2009

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2010-0.007.866-0, Relatora NATALIA DE NARDI DACOMO, j. 20/10/2010

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2009-0.335.218-0, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 03/12/2010

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2012-0.212.804-8, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 14/11/2012

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2012-0.109.710-6, Relator ROGÉRIO MOLLICA, j. 20/03/2013

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2012-0.316.895-7, Relatora NATHALY CAMPITELLI ROQUE, j. 14/06/2013

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2012-0.322.037-1, Relator MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO, j. 04/07/2013

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2012-0.114.782-0, Relatora ANA APARECIDA SAMPAIO MANZUTTI, j. 27/08/2013

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2013-0.036.074-3, Relator MARCIO CÉSAR COSTA, j. 04/09/2013

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2013-0.307.944-1, Relator MARCIO CÉSAR COSTA, j. 07/02/2014

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2014-0.221.170-4, Relator RICARDO CHERUTI, j. 11/11/2014

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 2014-0.205.575-3, Relator PAULO ROBERTO ANDRADE, j. 09/12/2014

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2015/0000337-8, Relator ANTONIO CARLOS DE ALMEIDA AMENDOLA, j. 27/11/2015

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2015/0003136-3, Relator ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANÇA, j. 13/05/2016

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2017/0049989-0, Relatora SHIRLEY F. MARCON CHALITA, j. 19/04/2018

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0006904-8, Relatora DÉBORA GRUBBA LOPES, j. 21/06/2018

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0036138-5, Relatora SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO, j. 11/10/2018

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0053360-7, Relator ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO, j. 31/10/2018

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0002680-4, Relatora FERNANDA TEODORO ARANTES, j. 08/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/002680-4, Relatora FERNANDA TEODORO ARANTES, j. 03/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0078906-7, Relatora ANA HELOISA CARMONA OCAÑA DOS SANTOS, j. 15/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0074970-7, Relator FABRÍCIO BUSTO DE FAZIO, j. 16/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0073925-6, Relatora ANA HELOISA CARMONA OCAÑA DOS SANTOS, j. 22/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0065240-1, Relatora ÍRIS ANDRADE RODRIGUES, j. 29/05/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2018/0073925-6, Relatora ANA HELOISA CARMONA OCAÑA DOS SANTOS, j. 06/06/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0007595-3, Relator GENGIS AUGUSTO CAL FREIRE DE SOUZA, j. 15/08/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0010560-7, Relatora ANA HELOISA CARMONA OCAÑA DOS SANTOS, j. 26/08/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0011296-4, Relatora SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO, j. 12/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0016384-4, Relator JONATHAN BARROS VITA, j. 19/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0005529-4, Relatora ANA HELOISA CARMONA OCAÑA DOS SANTOS, j. 23/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0012832-1, Relator CAIO AUGUSTO TAKANO, j. 23/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0011669-2, Relator RICARDO CHERUTI, j. 24/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0013744-4, Relatora LUCIANA SALZANI, j. 30/09/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0012594-2, Relator WELLINGTON LUIZ VIEIRA, j. 22/10/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0005965-6, Relator ALBERTO BORGES DE CARVALHO, j. 23/10/2019

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2019/0054967-0, Relator VICTOR TEIXEIRA DE ALBUQUERQUE, j. 03/09/2020

Conselho Municipal de Tributos, Processo Administrativo nº 6017.2020/0033791-7, Relator LUCIO MASAAKI YAMAZATO, j. 10/12/2020

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 28, de 13 de março de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 30, de 26 de março de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32, de 27 de março de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 45, de 03 de maio de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 56, de 02 de julho de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 57, de 29 de junho de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 64, de 07 de agosto de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 69, de 07 de agosto de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 76, de 30 de agosto de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 81, de 11 de setembro de 2007

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 33, de 31 de julho de 2008

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 38, de 02 de outubro de 2008

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 39, de 14 de outubro de 2008

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 19 de março de 2009

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 29, de 3 de setembro de 2009

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 21, de 24 de maio de 2010

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 25, de 8 de junho de 2011

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 31, de 31 de agosto de 2011

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 37, de 10 de outubro de 2011

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65, de 6 de dezembro de 2012

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 17, de 2 de abril de 2013

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40, de 1 de agosto de 2013

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08/2014, de 17 de março de 2014

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 3 de abril de 2014

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 22, de 16 de setembro de 2014

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11, de 12 de abril de 2016

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 19, de 21 de outubro de 2016

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 33, de 4 de dezembro de 2017

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 33, de 9 de agosto de 2018

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 36, de 23 de agosto de 2018

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 39, de 19 de setembro de 2018

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 01, de 17 de janeiro de 2019

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08, de 24 de abril de 2019

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 16, de 15 de julho de 2019

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 07, de 7 de fevereiro de 2020

Departamento de Tributação e Julgamento, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 18, de 2 de abril de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 187/2009, de 15 de abril de 2009

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 548/2010, de 4 de outubro de 2010

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 405/2009, de 4 de junho de 2009

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 1168/2009, de 25 de fevereiro de 2010

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 630/2010, de 5 de novembro de 2010

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 234/2011, de 10 de Junho de 2011

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 494/2011, de 24 de Outubro de 2011

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 135/2012, de 03 de Abril de 2012

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 2204/2013, de 01 de Novembro de 2013

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 2367/2013, de 12 de Dezembro de 2013

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 2437/2013, de 12 de Fevereiro de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 3488/2014, de 29 de Julho de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 3518/2014, de 21 de Agosto de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 3758/2014, de 26 de Setembro de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4013/2014, de 28 de Outubro de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4036/2014, de 30 de Outubro de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4108/2014, de 04 de Dezembro de 2014

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4441/2014, de 05 de Janeiro de 2015

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4752/2015, de 24 de Fevereiro de 2015

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 4999/2015, de 23 de Abril de 2015

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 5032/2015, de 17 de Abril de 2015

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 5282/2015, de 25 de Maio de 2015

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 5805/2015, de 10 de Junho de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 6436/2015, de 11 de Maio de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 6493/2015, de 11 de Maio de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 7651/2015, de 11 de Maio de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 8714/2016, de 11 de Maio de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 8740/2016, de 10 de Junho de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 8741/2016, de 10 de Junho de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 10382/2016, de 28 de Junho de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 10482/2016, de 31 de Outubro de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 13194/2016, de 10 de Novembro de 2016

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 15093/2017, de 18 de Abril de 2017

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 15319/2017, de 09 de Junho de 2017

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 17594/2018, de 03 de Maio de 2019

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 17846/2018, de 28 de Agosto de 2018

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 18042/2018, de 04 de Setembro de 2018

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 18151/2018, de 09 de Outubro de 2018

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 18241/2018, de 29 de Outubro de 2018

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 18423/2018, de 25 de Abril de 2019

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 18620/2018, de 17 de Janeiro de 2019

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 19099/2019, de 28 de Fevereiro de 2019

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 20329/2019, de 30 de outubro de 2019

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 20663/2019, de 26 de junho de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 21379/2020, de 30 de março de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 21981/2020, de 24 de julho de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 22074/2020, de 14 de agosto de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 22283/2020, de 11 de setembro de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 22417/2020, de 19 de novembro de 2020

Secretaria de Fazenda de São Paulo, Resposta à Consulta Tributária 22772/2020, de 15 de dezembro de 2020.

Superior Tribunal de Justiça, REsp 39.457/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, j. 13/08/1994

Superior Tribunal de Justiça, REsp 39.797/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, j. 15/12/1993

Superior Tribunal de Justiça, RMS 5.934/RJ, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, j. 04/03/1996

Superior Tribunal de Justiça, EDcl no RMS 5.934/RJ, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, j. 17/06/1996

Superior Tribunal de Justiça, REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, j. 14/08/1997

Superior Tribunal de Justiça, REsp 216.967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 28/08/2001

Superior Tribunal de Justiça, REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, j. 24/11/2004

Superior Tribunal de Justiça, REsp 222.001/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, j. 03/05/2005

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.049.659/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 04/06/2009

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.070.404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, j. 26/08/2008

Superior Tribunal de Justiça, REsp 814.075/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, j. 12/02/2008

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.026.083/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 14/03/2008

Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.102.760/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, j. 23/04/2009

Superior Tribunal de Justiça, Ag 1.192.255/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, j. 16/12/2009

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.136.617/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 30/04/2010

Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, j. 20/10/2011

Superior Tribunal de Justiça, EDcl no AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, j. 13/12/2011

Superior Tribunal de Justiça, Ag 1.163.426/RJ, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, j. 29/06/2011

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 108.049/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 28/02/2012

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 172.116/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, j. 13/08/2012

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 321.112/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, j. 13/08/2013

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 420.873/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 06/12/2013

Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 323.597/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 24/08/2015

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 571.604/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 02/12/2016

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.001.801/MG, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, j. 23/11/2007

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.642.249/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 15/08/2017

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.698.252/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 11/12/2017

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.553.801/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 12/04/2018

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.548.835/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, j. 27/04/2018

Superior Tribunal de Justiça, AgInt no AREsp 571.604/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 17/05/2018

Superior Tribunal de Justiça, AgInt no AREsp 1.553.801/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 07/08/2018

Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.440.988/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, j. 26/06/2018

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.628.378/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, j. 17/10/2018

Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.711.665/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, j. 04/02/2019

Superior Tribunal de Justiça, AgInt no AREsp 1.641.717/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 05/04/2019

Superior Tribunal de Justiça, AREsp 1.403.248/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, j. 10/04/2019

Superior Tribunal de Justiça, AResp 1.493.669/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, j. 17/06/2019

Supremo Tribunal Federal, RHC 30.269/SP, Rel. Ministro BARROS BARRETO, j. 26/04/1948

Supremo Tribunal Federal, RE 12.136/DF, Rel. Ministro GOULART DE OLIVEIRA, j. 20/07/1948

Supremo Tribunal Federal, RHC 14.485/DF, Rel. Ministro ARMANDO PRADO, j. 16/05/1949

Supremo Tribunal Federal, RE 13.768/DF embargos, Rel. Ministro RIBEIRO DA COSTA, j. 08/06/1949

Supremo Tribunal Federal, MS 1.497/DF, Rel. Ministro LUIZ GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 05/09/1951

Supremo Tribunal Federal, RE 29.429/DF, Rel. Ministro RIBEIRO DA COSTA, Segunda Turma, j. 12/12/1955

Supremo Tribunal Federal, RE 70.538/GB, Rel. Ministro THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, j. 24/03/1971

Supremo Tribunal Federal, RE 70.613/SP, Rel. Ministro AMARAL SANTOS, Primeira Turma, j. 23/04/1971

Supremo Tribunal Federal, RE 74.852/SP, Rel. Ministro OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, j. 20/10/1972

Supremo Tribunal Federal, RE 84.387/SP, Rel. Ministro THOMPSON FLORES, Segunda Turma, j. 18/06/1976

Supremo Tribunal Federal, AI 82.867 AgR/SP, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, Segunda Turma, j. 25/09/1981

Supremo Tribunal Federal, RE 94.939/RJ, Rel. Ministro CLÓVIS RAMALHETE, Primeira Turma, j. 03/11/1981

Supremo Tribunal Federal, RE 93.523/AM, Rel. Ministro CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, j. 24/08/1982

Supremo Tribunal Federal, RE 100.779/SP, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, j. 04/05/1984

Supremo Tribunal Federal, RP 1.181/PA, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, Tribunal Pleno, j. 26/09/1984

Supremo Tribunal Federal, RE 94.613/SP, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Primeira Turma, j. 09/10/1984

Supremo Tribunal Federal, RE 106.047/SP, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, Primeira Turma, j. 19/11/1985

Supremo Tribunal Federal, RP 1.292/MS, Rel. Ministro FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, j. 08/05/1986

Supremo Tribunal Federal, RP 1.355/PB, Rel. Ministro OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, j. 12/03/1987

Supremo Tribunal Federal, RE 112.947/SP, Rel. Ministro CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, j. 19/06/1987

Supremo Tribunal Federal, AI 119.117 AgR/SP, Rel. Ministro CELIO BORJA, Segunda Turma, j. 01/09/1987

Supremo Tribunal Federal, RE 113.383/SP, Rel. Ministro OSCAR CORREA, Primeira Turma, j. 22/03/1988

Supremo Tribunal Federal, RE 115.103/SP, Rel. Ministro OSCAR CORREA, Primeira Turma, j. 22/03/1988

Supremo Tribunal Federal, RE 166.772/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, j. 12/05/1994

Supremo Tribunal Federal, RE 176.626/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 10/11/1998

Supremo Tribunal Federal, RE 191.732/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 04/05/1999

Supremo Tribunal Federal, RE 191.454/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. 08/06/1999

Supremo Tribunal Federal, RE 199.464/SP, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, j. 02/03/1999

Supremo Tribunal Federal, RE 247.070/SP, Rel. Ministro NELSON JOBIM, j. 30/08/2000

Supremo Tribunal Federal, RE 116.121/SP, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, j. 11/10/2000

Supremo Tribunal Federal, RE 158.834/SP, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, j. 23/10/2002

Supremo Tribunal Federal, AI 485.707 AgR/DF, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, j. 09/11/2004

Supremo Tribunal Federal, AI 417.925/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, j. 10/06/2005

Supremo Tribunal Federal, AI 546.588 AgR/MG, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, j. em 23/08/2005

Supremo Tribunal Federal, RE 206.069/SP, Rel. Ministro ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, j. 01/09/2005

Supremo Tribunal Federal, AI 551.336 AgR/RJ, Rel. Ministro ELLEN GRACIE, Segunda Turma, j. 13/12/2005

Supremo Tribunal Federal, AI 543.317 AgR/RJ, Rel. Ministro EROS GRAU, Primeira Turma, j. 14/02/2006

Supremo Tribunal Federal, RE 446.003 AgR/PR, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 30/05/2006

Supremo Tribunal Federal, RE 450.120 AgR/MG, Rel. Ministro CARLOS BRITTO, Primeira Turma, j. 14/12/2006

Supremo Tribunal Federal, RE 465.456 AgR/PR, Rel. Ministro CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, j. 26/04/2007

Supremo Tribunal Federal, RE 461.968/SP, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 30/05/2007

Supremo Tribunal Federal, RE 553.223 AgR/RJ, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, j. 06/11/2007

Supremo Tribunal Federal, RE 455.613 AgR/MG, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, j. 27/11/2007

Supremo Tribunal Federal, RE 285.870 AgR/SP, Rel. Ministro EROS GRAU, Segunda Turma, j. 17/06/2008

Supremo Tribunal Federal, RE 594.996 RG/RS, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 11/06/2009

Supremo Tribunal Federal, AI 766.684 RG/SP, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, j. 22/10/2009

Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009

Supremo Tribunal Federal, RE 592.905/SC, Rel. Ministro EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009

Supremo Tribunal Federal, AI 517.786/SP, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, j. 07/12/2009

Supremo Tribunal Federal, ADI 1.945 MC/MT, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, j. 26/05/2010

Supremo Tribunal Federal, RE 626.706/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, j. 08/09/2010

Supremo Tribunal Federal, AI 623.226 AgR/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, j. 01/02/2011

Supremo Tribunal Federal, Rcl 8.623 AgR/RJ, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Segunda Turma, j. 22/02/2011

Supremo Tribunal Federal, AI 721.569/MG, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, j. 03/02/2012

Supremo Tribunal Federal, RE 688.223 RG/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, j. 20/09/2012

Supremo Tribunal Federal, RE 607.056/RJ, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 10/04/2013

Supremo Tribunal Federal, RE 492.800 AgR/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, j. 21/05/2013

Supremo Tribunal Federal, RE 439.796/PR, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 06/11/2013

Supremo Tribunal Federal, RE 474.267/RS, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 06/11/2013

Supremo Tribunal Federal, ARE 765.302 AgR/MG, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, j. 09/04/2014

Supremo Tribunal Federal, RE 540.829/SP, Rel. Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, j. 11/09/2014

Supremo Tribunal Federal, RE 602.295 AgR/RJ, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Turma, j. 07/04/2015

Supremo Tribunal Federal, RE 651.703/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, j. 29/09/2016

Supremo Tribunal Federal, ADI 5.576 MC/SP, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, j. 06/10/2016

Supremo Tribunal Federal, ADI 5.659/MG, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, j. 21/02/2017

Supremo Tribunal Federal, ADI 5.958/DF, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, j. 21/06/2018

Supremo Tribunal Federal, ARE 1.191.375/SP, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, j. 03/06/2019

Supremo Tribunal Federal, RE 593.824 RG/SC, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, j. 27/04/2020

Supremo Tribunal Federal, ARE 665.134/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, j. 27/04/2020

Supremo Tribunal Federal, RE 621.407 AgR-terceiro/SP, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, j. 29/06/2020

Supremo Tribunal Federal, RE 1.025.986/PE, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020

Supremo Tribunal Federal, ADI 3.142/DF, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020

Supremo Tribunal Federal, RE 784.439/DF, Rel. Ministra ROSA WEBER, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020

Supremo Tribunal Federal, RE 605.552/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT-5-532/95, Relator LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JÚNIOR, j. 09/06/1998

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-434966/2003, Relator HELCIO HONDA, j. 16/05/2006

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-208626/2002, Relator NILTON LUIZ BARTOLI, j. 15/09/2006

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT-12-9052639/2001, Relator JOSÉ EDUARDO DE PAULA SARAN, j. 12/12/2006

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT3-685896/2005, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 16/10/2008

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-592159/2004, Relatora ANA MARIA SANCHES PEREIRA, j. 09/12/2009

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT-3.685896/2005, Relator Celso Alves Feitosa, j. 28/09/2010

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTC-III-545810-07, Relator CELSO BARBOSA JULIAN, j. 16/05/2013

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT-16-11051/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 23/05/2013

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-975685/2011, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 03/09/2013

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT3-504400-2011, Relator GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, j. 14/08/2014

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-4030054-7/2013, Relator KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM, j. 09/09/2014

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT4-627810/2010, Relatora ROSE SOBRAL, j. 26/05/2015

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT12-4082072-5/2016, Relatora LÍLIAN ZUB FERREIRA, j. 12/05/2017

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT14-4071902-9/2016, Relatora CACILDA PEIXOTO, j. 24/05/2017

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-4078465-4/2016, Relator FAISSAL YUNES JÚNIOR, j. 29/08/2019

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT5-4068138-5/2015, Relatora CACILDA PEIXOTO, j. 17/09/2019

Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRT03-4115253-0/2018, Relatora SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON, j. 10/11/2020