



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO  
BACHARELADO EM DIREITO**

**EMANUELL FERNANDO GOIANA FERNANDES**

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O *DOWNLOAD* DE SOFTWARES: NOVOS DILEMAS DA  
RELAÇÃO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE**

**FORTALEZA**

**2019**

EMANUELL FERNANDO GOIANA FERNANDES

TRIBUTAÇÃO SOBRE O DOWNLOAD DE SOFTWARES: NOVOS DILEMAS DA  
RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Monografia apresentada à Faculdade de Direito  
da Universidade Federal do Ceará, como  
requisito parcial para obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado  
Segundo.

FORTALEZA

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

F399t      Fernandes, Emanuell Fernando Goiana.

Tributação sobre o download de softwares : novos dilemas da relação entre o Fisco e o contribuinte /  
Emanuell Fernando Goiana Fernandes. – 2019.  
43 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,  
Curso de Direito, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Direito Tributário. 2. download de softwares. 3. ICMS e ISS. 4. Fisco e contribuinte . 5. tributação . I.  
Título.

CDD 340

---

EMANUELL FERNANDO GOIANA FERNANDES

TRIBUTAÇÃO SOBRE O DOWNLOAD DE SOFTWARES: NOVOS DILEMAS DA  
RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Ceará, como requisito parcial para obtenção  
do Título de Bacharel em Direito. Área de  
concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Me. Eric de Moraes e Dantas  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por me proteger e garantir a força e discernimento necessários para seguir em frente.

A Rafaela, minha esposa amada, por toda a dedicação a este seu amado, por seu apoio e dedicação quando nos momentos mais difíceis descreditei que poderia alcançar as sonhadas conquistas.

A minha mãe, Rivânia Mare, por seu amor incondicional e pelos esforços imensuráveis despendidos a minha criação e a de meus irmãos.

Ao meu pai, Ronaldo Gurgel, pelo bom humor que sempre me cativou e por me adotar como filho de criação.

Aos meus irmãos, Manoel e Emanuelle, por serem tão companheiros e divertidos. Obrigado por serem meus verdadeiros amigos de longa jornada.

Ao meu avô Ananias Goiana, por conservar a memória saudosa de minha amada avó, Maria Paula.

Ao meu mestre de karatê-dô, Jucier Costa, pelos ensinamentos que me moldaram a ser uma pessoa mais centrada e que busca uma filosofia de vida pautada na retidão e no respeito ao próximo.

Ao professor Juarez, coordenador do Colégio 7 de Setembro, pelo apoio na conquista de uma vaga para estudar Direito na Universidade Federal do Ceará.

Aos professores Maria José, Gretha Leite, William Marques, Fernanda Cláudia, Felipe Melo pelo grande exemplo, não só como profissionais, mas como pessoas. Obrigado por guiarem meus primeiros passos no aprendizado da Ciência do Direito e por despertarem a alegria de aprender em cada um de seus alunos todos os dias.

Ao amigo Tiago Sisnando pelo companheirismo durante a jornada percorrida por nós na graduação.

Aos demais familiares e amigos, cuja torcida e companhia torna essa jornada muito mais agradável.

Aos professores do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará pela paciência e dedicação ao ensino. A graduação que alcanço hoje foi possível graças a vocês.

Aos funcionários da Faculdade de Direito pela contribuição e auxílio e por tornar essa caminhada mais tranquila.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo pela disposição em orientar-me, de forma tão atenciosa e dedicada, na feitura deste Trabalho de Conclusão.

Aos professoras da Banca examinadora, Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra e Me. Eric de Moraes e Dantas pela disposição e dedicação à análise desse trabalho.

“Se não houver frutos, valeu a beleza das flores; se  
não houver flores, valeu a sombra das folhas; se  
não houver folhas, valeu a intenção da semente”.

(Henfil)

## RESUMO

A sociedade contemporânea convive com um intenso fluxo de informações e de bens por meio dos ambientes virtuais. Dessa forma, a comunicação de pessoas e as transações de bens através da rede mundial de computadores têm sido de essencial vitalidade para a economia, a sociedade e a política mundiais, desde que os computadores foram projetados no contexto da Segunda Grande Guerra. Como expressão evidente da importância dessa rede virtual, está a figura dos *softwares*, ou seja, instruções que servem como diretriz para o funcionamento dos computadores e que podem ser comercializados ou cedidos em seu uso através da *web*. Além disso, são notórias, como consequência da era da computação moderna, as relações humanas atuais baseadas no fluxo virtual de informações, de bens e serviços, a exemplo dos jornais e livros virtuais, dos softwares e das operações bancárias *on-line*. Desenvolveu-se, assim, um meio de disposição dos softwares, enquanto bens sujeitos a comercialização, através do descarregamento diretamente na máquina do programa de computador adquirido no ambiente virtual onde houve a aquisição (*download*). Diante das controvérsias apresentadas com relação à natureza jurídica da comercialização dos softwares, observa-se que grande parte das disposições jurisprudenciais e legislativas sobre esse tema estão deveras imprecisas e, mesmo, defasadas. Isso, portanto, representa, por um lado, insegurança jurídica aos contribuintes presentes nesse ramo de atividade econômica e, por outro lado, representa empecilho à atividade de tributar do Estado. Por fim, propõem-se algumas soluções para os problemas apresentados, sem a intenção de exaurir o tema em questão, mas, sim, despertar mais estudos sobre essa temática.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, download de softwares, tributação, ICMS, ISSQN, Fisco e contribuinte.

## **ABSTRACT**

Contemporary society lives with an intense flow of information and goods through virtual environments. Thus, the communication of people and the transactions of goods through the world wide web has been of to repetitive to the world economy, society, and politics since computers were designed in the context of World War II. As a clear expression of the importance of this virtual network is the figure of software, that is, instructions that serve as guidelines for the operation of computers and which can be marketed or assigned in their use through the web. Moreover, as a consequence of the age of modern computing, current human relationships based on the virtual flow of information, goods and services, such as newspapers and virtual books, software, and online banking, are notorious. Thus, a means of disposing of the software, as goods subject to commercialization, was developed through the direct download on the machine of the computer program acquired in the virtual environment where it was acquired (download). Given the controversies presented regarding the legal nature of software commercialization, it is observed that most of the jurisprudential and legislative provisions on this subject are very inaccurate and even outdated. This, therefore, represents, on the one hand, legal uncertainty for taxpayers present in this branch of economic activity and, on the other hand, represents a hindrance to the State's taxing activity. Finally, we propose some solutions to the problems presented, without intending to exhaust the issue in question, but rather to arouse more studies on this theme.

**Keywords:** Tax Law, software download, taxation, ICMS, ISSQN, Tax and taxpayer.



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

LC – Lei Complementar

OECD – Organization for Economic Co-Operation and Development (Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento)

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

ISSQN/ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza/Imposto Sobre Serviços

SaaS – Software as a Service (Software como um Serviço)

RE – Recurso Extraordinário

REsp. – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

UFC – Universidade Federal do Ceará

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2 CONCEITO E RELEVÂNCIA HISTÓRICA DOS SOFTWARES .....</b>	<b>11</b>
2.1. O software enquanto bem diverso da mercadoria.....	14
2.2. O software enquanto objeto da prestação de um serviço.....	17
2.3. O software definido como bem imaterial.....	18
2.4. A natureza jurídica do software para os Tribunais e para a Doutrina.....	20
<b>3 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO DOWNLOAD DE SOFTWARES.....</b>	<b>24</b>
3.1. Relação entre o Fisco e o contribuinte: dilemas da contemporaneidade.....	24
3.2. Seria a comercialização dos programas de computador via download sujeita ao ICMS ou ao ISSQN? .....	27
3.3. As múltiplas facetas do comércio de softwares e a defasagem dos parâmetros estabelecidos pelo STF .....	29
<b>4 DAS SOLUÇÕES JURÍDICO-HERMENÊUTICAS PARA TRIBUTAÇÃO DO DOWNLOAD DE SOFTWARES .....</b>	<b>31</b>
4.1. Dos métodos hermenêuticos para interpretar a legislação que trata do comércio de softwares.....	31
4.2. Solução com base no Direito Civil.....	32
4.3. Solução com base na hermenêutica constitucional das imunidades tributárias.....	37
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A sociedade contemporânea convive com um intenso fluxo de informações e de bens por meio dos ambientes virtuais. Dessa forma, a comunicação de pessoas e as transações de bens através da rede mundial de computadores têm sido de essencial vitalidade para a economia, a sociedade e a política mundiais, desde que os computadores foram projetados no contexto da Segunda Grande Guerra.

Como expressão evidente da importância dessa rede virtual, está a figura dos softwares, ou seja, instruções que servem como diretriz para o funcionamento dos computadores e que podem ser comercializados ou cedidos em seu uso através da web.

Nesse contexto em que os *softwares* são ferramentas de grande importância enquanto bens que viabilizam a utilização dos computadores, surgem dilemas de ordem jurídica, relativos à tributação do comércio de bens virtuais. Esses dilemas são inerentes à relação jurídica entre Estado e contribuinte, na qual se reserva àquele o direito de se imiscuir na propriedade do particular (contribuinte) com o fim de tributar e de obter, com isso, receitas suficientes à consecução dos projetos de estado e dos fins sociais.

Com relação aos *softwares*, essa questão se torna mais complexa, haja vista ser ainda incerta, perante a doutrina e os tribunais nacionais, a natureza jurídica desses bens que se apresentam de diversas formas quando obtidos via *download*. Isso porque, os *softwares* podem ora serem vistos como mercadorias, ora como uma expressão de um serviço ou mesmo objeto de cessão de direitos de propriedade intelectual.

Portanto, tendo em vista que cabe à Ciência do Direito entender os limites jurídicos desse poder do Estado em relação ao particular, preponderantemente nos ramos do Direito Tributário e do Direito Constitucional, faz-se de grande relevância indagar neste trabalho como a Fazenda Pública exerceria a tributação sobre o *download* de *softwares*.

Dessa forma, realiza-se neste estudo uma revisão da literatura que trata desse tema, além de buscar-se na legislação e na jurisprudência nacionais os parâmetros que podem definir a natureza jurídica dessa espécie de bem virtual. O que resultou na constatação de que muitos dos conceitos jurídicos aplicados aos *softwares*, principalmente em sede de entendimento da Corte Constitucional brasileira, são imprecisos e não condizem com a realidade do comércio de bens virtuais.

Por fim, buscou-se na presente pesquisa entender como podem ser tributadas as transações de bens e serviços virtuais, com ênfase nos *downloads* de *softwares*, já que com o crescente número de *downloads* de *softwares* nas últimas décadas, observa-se a necessidade de se definir o tipo de imposto incidente sobre essas operações, dado que os Estados-membros, em grande parte, arrecadam Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços advindo de transações físicas de bens e os Municípios auferem receita proveniente da tributação dos serviços. Para tanto, foi feito um levantamento das soluções trazidas pela doutrina a respeito de superar os parâmetros jurídicos defasados estabelecidos pelo Tribunais Superiores com relação tributação do comércio dos programas de computador.

## 2. CONCEITO E RELEVÂNCIA HISTÓRICA DOS SOFTWARES

A origem dos softwares está intrinsecamente ligada à evolução dos computadores, enquanto instrumento que expressa a incessante busca do ser humano por instrumentos e ferramentas que facilitem seus afazeres diários. Observa-se essa evolução desde os primeiros instrumentos usados para fazer cálculos na Antiguidade, a exemplo do ábaco<sup>1</sup> na civilização mesopotâmica, passando pelos estudos matemáticos realizados nos séculos XVII, XVIII e XIX e pelo desenvolvimento dos primeiros computadores em meados do século passado, com o surgimento da Ciência da Computação, iniciada pelos estudos de Alan Turing<sup>2</sup>.

Esses avanços científicos permitiram que fossem desenvolvidas máquinas cada vez mais automatizadas, ou seja, capazes de executar tarefas com autonomia de intervenção do operador humano, armazenando informações e, para tanto, utilizando uma linguagem própria, baseada em logaritmos<sup>3</sup>. Dessa forma, ganharam grande relevância as pesquisas no campo da linguagem dos computadores, baseadas em códigos que determinam instruções de operação das máquinas, a fim de que estas atendam às necessidades do usuário (PADILHA, 2016).

Ressalte-se, ainda, que foram expressivos os aprimoramentos feitos nas décadas que sucederam o período pós-guerra para que estes operassem com uma maior eficiência, ocupando um menor espaço e economizando mais energia. Sendo assim, deixaram de ser equipamentos especificamente estratégico-militares e ganharam aplicação no cotidiano civil e comercial, dada a capacidade dessas máquinas em gerir um imenso volume dados.

De forma bastante didática Padilha (2016) expõe a importância dos softwares na era da computação moderna:

---

<sup>1</sup> “Os primeiros dispositivos que surgiram para ajudar o homem a calcular têm sua origem perdida nos tempos. É o caso, por exemplo, do ábaco e do quadrante. O primeiro, capaz de resolver problemas de adição, subtração, multiplicação e divisão de até 12 inteiros, e que provavelmente já existia na Babilônia por volta do ano 3.000 a. C. Foi muito utilizado pelas civilizações egípcia, grega, chinesa e romana, tendo sido encontrado no Japão, ao término da segunda guerra mundial” (FILHO, 2007, p. 85).

<sup>2</sup> “[...] Em 1936, Turing consagrou-se como um dos maiores matemáticos do seu tempo, quando fez antever aos seus colegas que é possível executar operações computacionais sobre a teoria dos números por meio de uma máquina que tenha embutida as regras de um sistema formal. Turing definiu uma máquina teórica que se tornou um conceito chave dentro da Teoria da Computação. Ele enfatizou desde o início que tais mecanismos podiam ser construídos e sua descoberta acabou abrindo uma nova perspectiva para o esforço de formalizar a matemática, e, ao mesmo tempo, marcou fortemente a História da Computação” (FILHO, 2007, p. 75).

<sup>3</sup> “Um procedimento efetivo é uma sequência finita de instruções que podem ser executadas por um agente computacional, seja ele homem ou não. Propriedades: I. a descrição deve ser finita; II. parte de um certo número de dados, pertencente a conjuntos específicos de objetos, e espera-se que produza um certo número de resultados que mantenham relação específica com os dados; III. supõe-se que exista um agente computacional - humano, eletrônico, mecânico, etc.- que execute as instruções do procedimento; IV. cada instrução deve ser bem definida; V. as instruções devem ser tão simples que poderiam ser executadas por alguém usando lápis e papel, em um espaço de tempo finito. Esse procedimento efetivo também é chamado de *algoritmo*. Programas de computadores que terminam sua execução, fornecendo qualquer conjunto específico de dados de entrada, são algoritmos” (FILHO, 2007, p. 109).

A era da computação moderna, rompida no período pós-guerra, caracteriza-se pelo forte automatismo, proporcionado pela concepção de um novo modelo de organização interna do computador. Nesse momento, voltou-se a investigação científica à estrutura lógica das máquinas com o objetivo de superar o modelo organizacional das calculadoras até então elaboradas. Percebe-se então que o computador não se restringe a temas relativos ao hardware, mas também ao software, elevando a arte de programar computadores a um patamar de prestígio na edificação tecnológica computacional (PADILHA, 2016, p. 29)

Nesse contexto, portanto, surgem os *softwares* como sistemas desvinculados dos componentes físicos da máquina (*hardware*), os quais contêm instruções de funcionamento e que podem ser aplicados em várias plataformas.

Assim, o *software* representa as informações e instruções capazes de guiar o funcionamento de um equipamento ou máquina (NETO, 2016).

Destaque-se, ademais, o conceito legal de *software* trazido pela Lei nº 9.609/98 a seguir:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados (BRASIL, 2019)

Por conseguinte, na sociedade contemporânea, encampada no fenômeno da globalização, o comércio sobre as tecnologias da informação e comunicação têm ganhado expressiva relevância (FRANCO; SILVA, 2016).

Além disso, de acordo com Neto (2016), o desenvolvimento desses programas de funcionamento, desde a origem do computador no fim da Segunda Grande Guerra até os dias atuais, revela o quão são importantes no cotidiano da sociedade, que a cada dia vem presenciando o surgimento de inovações nessa área, o que hoje se expressa no acesso de arquivos via *download* e *cloud computing*<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> “[...] Com base nos dados e informações até aqui conhecidos, pode-se afirmar que cloud computing ou “computação na nuvem” é fenômeno recente de desenvolvimento tecnológico que, valendo-se do aumento massivo de usuários da Internet, inverteu a lógica da computação [...].

Essencialmente, cloud computing refere-se à noção de utilizarmos, em qualquer local e independentemente de plataforma ou servidor, as mais variadas aplicações, com a mesma facilidade e funcionalidade de tê-las instaladas em computadores locais, por meio da Internet.

A computação em nuvem, antes de tudo, viabiliza redução de custos com os sistemas de informática das empresas, os lapsos temporais relativos à instalação dos sistemas e programas nos ambientes corporativos, e, principalmente, a necessidade de espaço físico e digital para o armazenamento do hardware necessário à operacionalização do sistema e aos dados digitais nele inseridos.

Trata-se, assim, da mais evoluída forma de tecnologia da computação acessível aos usuários em geral; tão evoluída que, desde sua criação, sequer pode ser visualizada pelos seus operadores, sendo representada de forma totalmente abstrata por uma “nuvem” (NETO, 2016, p. 76-78).

São notórias, como consequência da era da computação moderna, as relações humanas atuais baseadas no fluxo virtual de informações, de bens e serviços, a exemplo dos jornais e livros virtuais, dos softwares e das operações bancárias on-line. Assim, as transações comerciais deixam, progressivamente, de depender da presença física dos negociantes e passam a firmar-se nos ambientes do comércio eletrônico e da Internet.

Desenvolve-se, por consequência, um meio de disposição dos *softwares*, enquanto bens sujeitos à comercialização, através do descarregamento diretamente na máquina do programa de computador<sup>5</sup> adquirido no ambiente virtual onde houve a aquisição (*download*).

Para melhor elucidar o conceito de *download*, consiste este em método de obtenção do software, em princípio, “instalado no computador (ou servidor) do fornecedor que, mediante a devida autorização e licença, é transferido eletronicamente para o computador do usuário, ficando à sua disposição por tempo determinado, conforme o contrato de cessão de uso respectivo” (NETO, 2016, p. 76).

Levando-se em consideração, também, o conceito legal de *software* previsto no art. 1º da Lei nº 9609/98, supracitado, deduz-se a existência de variadas espécies de programas de computador sujeitos à comercialização, a exemplo dos adquiridos por encomenda, os de prateleira e os virtuais.

Desse modo, o *software* pode ser produzido de acordo com as necessidades específicas de um contratante, de forma customizada, a exemplo do desenvolvimento de um programa específico que coordene o fluxo de processos em um escritório de advocacia (software desenvolvido por encomenda).

Além disso, pode ser desenvolvido para venda em larga escala em um suporte físico, sem ser destinado a um usuário específico (software de prateleira) e, por fim, pode ser

---

<sup>5</sup> Optou-se neste estudo por usar a expressão programa de computador como sinônimo de software, dada necessidade de tornar mais fluente o texto, evitando repetições desnecessárias. Contudo, é valioso observar a distinção desses termos, segundo a didática de Brandão (2015): “Uma distinção relevante a este estudo ainda deve ser feita, a partir da seguinte afirmativa: o objeto da pesquisa é o software e não o programa de computador.

E essa assertiva tem relevância prática uma vez que, se o conceito de programa de computador restringe-se ao código de programação utilizado, a noção de software é muito mais ampla.

Significa dizer que, além das linhas de programação, o conceito de software abarca os manuais de instrução e o material de apoio, disponibilizados para instruir o usuário acerca da utilização do programa de computador.

Esta categorização do software foi realizada em 1977, pela Organização Mundial de Propriedade Intelectual (OMPI), ao elaborar orientações gerais e fixar definições que são úteis para a conceituação da matéria e é feita por alguns doutrinadores brasileiros e estrangeiros, dentre os quais devem ser citados o mestre Edvaldo Brito e o português Rui Saavedra” (BRANDÃO, 2015, p.22).

disponibilizado no meio virtual, passível de download gratuito ou por meio de um contrato oneroso que cede direitos de uso, entre outras formas de aquisição.

Essa última forma de disposição do *software*, portanto, mostra-se a mais complexa em termos de compreensão dos reflexos tributários sobre esse comércio e cuja relevância de estudo permanece, ainda mais diante da atual obsolescência dos meios físicos (antigos disquetes e CD-ROM's) para a venda e aquisição dos programas de computador.

## **2.1. O software enquanto bem diverso da mercadoria**

Na visão de Machado (2017), mercadorias são coisas móveis, de modo que, nesse sentido, são bens corpóreos, cujo valor se expressa não pelo que representam, mas tão somente pelo valor em si que detêm. Além disso, não se incluem no conceito de mercadoria os bens cujo tratamento jurídico seja diverso, por exemplo, os imóveis, os créditos, as ações e o dinheiro, entre outros.

Dessa forma, somente as *coisas*<sup>6</sup> que se destinam ao comércio, seja quando adquiridas para revenda seja para a transformação e venda posterior, são passíveis de serem por definição mercadorias.

Assim, observa-se que os *softwares*, por natureza, são bens incorpóreos, fruto da criação intelectual humana, o que os torna bens diversos de mercadorias, ainda que possam ser comercializados da mesma forma que essas o são.

Inclusive, em análise da legislação nacional sobre os programas de computador, percebe-se que esses possuem, na visão do legislador, um tratamento jurídico similar ao de diversos bens intelectuais incorpóreos, como as obras literárias, o que se deduz do disposto no artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.609/98 a seguir transcrito:

Lei nº 9.609/98, Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei (BRASIL, 2019).

Buscando arcabouço doutrinário no Direito Privado, ramo imprescindível para que se possa definir a natureza jurídica dos programas de computador, observa-se que no estudo da

---

<sup>6</sup>É gênero do qual bem é espécie. É tudo que existe objetivamente, com exclusão do homem. Bens são coisa que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico. Somente interessam ao direito coisas suscetíveis de apropriação exclusiva por parte do homem. As que existem em abundância no universo, como o ar atmosférico e a água dos oceanos, por exemplo, deixam de ser bens em sentido jurídico (GONÇALVES, 2017, p. 284)



classificação dos bens em corpóreos e incorpóreos, os *softwares* possuem similitude evidente com outros objetos que, geralmente, não são corporificados (intangíveis), os quais podem ser transferidos através da cessão do direito de uso, a exemplo da propriedade literária, científica e artística.

Logo, esses bens incorpóreos essencialmente originam-se da produção intelectual humana e sobre eles incide um especial tratamento jurídico a fim de tutelar direitos autorais envolvidos na criação e disposição para o comércio.

Diante disso, distinguem-se sobremaneira da mercadoria, que, em geral, apresenta-se como bem corpóreo (*res corporales*) por natureza e cuja transferência no comércio dá-se, geralmente, mediante compra e venda.

Nesse sentido, fazem-se necessárias as lições de Pereira (2015) para ratificar o exposto até o momento

[...] Não obstante a lei ter deixado de destinar às *res corporales* e às *res incorporales* preceitos específicos, é certo que a relação jurídica pode ter por objeto uma coisa de existência material ou um bem de existência abstrata. Sobrevive, então, a classificação tradicional dos bens jurídicos em coisas corpóreas e coisas incorpóreas, muito embora o critério distintivo seja diverso do romano [...].

O interesse prático da distinção das coisas em corpóreas e incorpóreas, que no direito romano se situa na forma de transmissão, de vez que as *corporales res* deviam obedecer ao ritual da *mancipatio* ou da *traditio*, enquanto as *res incorporales* eram transferidas por outras formas, como a *in iure cessio*, no direito moderno reduziu-se, embora ainda se possa indicar. Assim é que as coisas corpóreas se transferem pela compra e venda, pela doação etc., enquanto que as incorpóreas pela cessão. Para certos direitos, que se aproximam do de propriedade, mas que não se podem, com rigor, definir como direito dominiais, a técnica moderna reserva expressão *propriedade*, a que acrescenta o qualificativo de *incorpórea*, refere-se, tanto em doutrina como na lei, à *propriedade incorpórea*. É assim que se qualifica de *propriedade literária, científica e artística* ao direito do autor sobre sua obra; *propriedade industrial* ao direito de explorar uma patente de invenção ou uma marca de fábrica; *propriedade de um estabelecimento* ao direito de explorar os elementos corpóreos e incorpóreos a ele ligados (PEREIRA, 2015, p. 342-343)

De acordo com essa conceituação, Silva e Franco (2016) entendem que em respeito ao disposto na Constituição Federal de 1988 sobre a hipótese de incidência do ICMS previsto, o software sem suporte físico e negociado via download não se enquadra no conceito de mercadoria, haja vista ser o termo mercadoria referente à característica de bem móvel destinado ao comércio, cujo regime jurídico por si só impede qualquer alteração por parte da lei tributária, nos termos do art. 110 do CTN<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> CTN, Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados,

Distingue-se da mercadoria, ainda, sob o ponto de vista do modo de comercialização. Sendo assim, enquanto a mercadoria é objeto de um negócio de compra e venda cujas etapas de oferta e de negociação podem ser facilitadas pela via virtual, entregando-se o objeto por meios físicos de transporte (correios, transportadoras, fretes), o software, usualmente, é comercializado e disponibilizado ao adquirente inteiramente por meios não físicos (virtuais).

De acordo com a classificação do comércio digital proposta por Filho (2017), o *software* faz parte, portanto, do denominado “comércio eletrônico direto” ou “comércio eletrônico *online*”, no qual as etapas de divulgação, negociação e entrega do bem ou serviço transcorre inteiramente pela internet. Cite-se, a título de exemplo disso, os downloads de música e de livros comprados pela internet. Algo que difere do “comércio eletrônico indireto ou *off-line*”, no qual a entrega do bem ou serviço depende de meios tradicionais de transporte, como trens, caminhões e aviões, e em que há, tão somente, a negociação e o pagamento pela internet.

A distinção entre os *softwares* e as mercadorias se torna ainda mais evidente quando da análise de outras formas de disposição daqueles para uso por parte do usuário no comércio eletrônico. Não somente por meio do download pode ser feita a aquisição dos programas de computador. Também estão eles disponíveis na internet como parte de uma fonte de dados virtual, mais conhecida como “nuvem”, bem como podem ser adquiridos para utilização temporária, segundo os termos de um contrato de licenciamento firmado entre o autor e o cliente-usuário.

Brevemente deve-se explicar o referido termo “nuvem” acima citado, que é expressão popularmente conhecida e representa a armazenagem virtual de dados, sem que se dependa de uma aparelhagem física para mantê-los a disposição do usuário. Por conta disso, representa uma alternativa de armazenamento muito utilizada atualmente, de modo que o usuário tenha acesso a esses dados, a fim de economizar espaço e de evitar a perda desses dados caso haja um defeito nos suportes físicos de armazenamento. Assim, constitui a “nuvem” o exemplo mais claro das inovações em termos de gestão de dados na computação contemporânea, na qual, cada vez mais, tornam-se dispensáveis os equipamentos eletrônicos e plataformas físicas de conservação de dados. Esse fenômeno vem sendo denominado de *cloud computing* e impacta diretamente a comercialização dos softwares.

Dessa forma, Segundo e Machado (2018) elucidam que, quando presentes em “nuvem”, os denominados *Softwares as a Service* (SaaS) consistem no acesso remoto, através da

---

ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 2019)

internet, às aplicações e aos recursos informáticos que possam executá-las. Sendo assim, o usuário que tenha acesso à internet pode ter disponibilizado o software sem necessariamente precisar fazer o download do programa direto para o computador. Além disso, esse usuário paga um valor periodicamente pela licença de uso, referente aos recursos do software efetivamente utilizados e ao tempo de utilização *online* deste.

Ante o exposto acima, os SaaS representam uma forma de negócio jurídico inovadora e que não guarda qualquer similitude com os negócios jurídicos sobre os quais circulam as mercadorias, pois enquanto naqueles não há mudança de titularidade do bem entre autor e usuário, nestes existe necessariamente uma transmissão de propriedade.

Essas particularidades das transações envolvendo os programas de computador nos meios virtuais tornam esses bens únicos em relação às mercadorias, as quais muitas vezes apenas estão presentes no comércio online como um aprimoramento do comércio físico. Nesses casos, as plataformas virtuais servem tão somente ao marketing mais eficiente de produtos e a uma negociação mais ágil entre fornecedores e consumidores, mas resultam na tradicional entrega do bem por meios convencionais, a exemplo do que ocorre em sites de compras e vendas pela internet (Mercado Livre, OLX entre outros).

## **2.2. O software enquanto produto da prestação de um serviço**

Define-se serviço, segundo Machado (2017), como a expressão do trabalho ou comportamento humano que beneficia outrem, sendo, pois, objeto de uma obrigação de fazer. Por consequência lógica disso, as operações que apenas incidentalmente tenham um fazer não constituem serviços, por exemplo, a contratação de uma franquia, na qual o objeto do contrato não é especificamente a prestação de serviços pelo franqueador ao franqueado, mas sim o cumprimento das cláusulas estabelecidas, com o fito de manter os padrões comerciais exigidos por aquele.

Ademais, alerta o autor supracitado que os serviços são todos aqueles definidos pela legislação dos Municípios, em consonância com a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a qual elenca um rol taxativo dos serviços passíveis de tributação por parte dos entes municipais.

Com relação a esse rol da LC nº 116/03, ressalte-se que a doutrina defende que há diversas inconsistências flagrantemente inconstitucionais quanto a considerar como serviços passíveis de incidência do ISSQN diversas atividades, nas quais não se vislumbra um fazer em essência, como é o caso do contrato de franquia acima citado e o licenciamento ou a cessão de

direito de uso de programas de computação. Isto porque esses pontos da lista anexa extrapolam os limites impostos pelo legislador constituinte, quando equipara a cessão de direitos de uso dos softwares à atividade de desenvolvimento desses sob encomenda (ou customização).

Assim, o serviço de desenvolvimento do *software* constitui um fazer (*facere*) fruto de um vínculo obrigacional entre o tomador e o prestador do serviço. Algo, portanto, diverso de uma cessão dos direitos de uso ao usuário, referentes aos direitos autorais de criação do *software*.

Esse conceito de obrigação de fazer deve ser inclusive reformulado, a fim de acompanhar os avanços da informática, em especial no âmbito dos atuais serviços de armazenamento digital de dados. Nesses o usuário tem garantidas pelos programadores a conservação de arquivos, a sincronização do acesso em outros dispositivos (tablets, iPhones, notebooks e etc.), além da manutenção para solucionar eventuais problemas técnicos que possam surgir na “nuvem”. Nesse contexto, percebe-se que o conceito de fazer na prestação do serviço prescinde de ser originário da atividade humana e pode ser considerado também como um fazer não humano (SEGUNDO; MACHADO, 2018).

Diante do exposto acima, não demonstra ser a simples cessão de uso dos programas de computador, baixados via download, uma prestação de um serviço, mas um negócio jurídico de direito privado envolvendo cessão de direitos. No sentido oposto, as atividades de produção sob encomenda e de acesso ao SaaS em nuvem podem ser realmente definidos como serviços.

### **2.3. O software definido como bem imaterial**

Diante do exposto até o presente momento, deduz-se que é apropriado classificar os *softwares* como bens de natureza imaterial. São bens porque “proporcionam ao homem uma utilidade, sendo suscetível de apropriação, constituindo, então, o seu patrimônio” (DINIZ, 2010, p. 338).

São imateriais, na medida em que se originam “das criações intelectuais” (DINIZ, 2010, p. 338), da mesma forma que as produções literárias, científicas e artísticas.

Como consequência desse aspecto de obra intelectual (intangível), a sua comercialização tem estreita relação com a tutela jurídica dos direitos autorais, sujeitos à proteção conferida pela Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998, a qual assegura expressamente o direito autoral à pessoa que o desenvolve. Ademais, o artigo 7º da Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1987 tratou de dispor sobre as obras intelectuais e da vinculação do software (SILVA; FRANCO, 2016).

Os Tribunais Superiores vêm reconhecendo, o caráter de obra intelectual do *software*, o que se nota a partir de trecho do seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO LEGAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. LEI Nº 10.168/2000. CONTRATO DE LICENÇA DE USO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INOCORRÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. O objeto do contrato, firmado em 30/06/2000, é a outorga de um direito de uso de software (licença de uso). 2. A impetrante, ao efetuar remessa de capital ao exterior, a título de pagamento de uso de software adquirido de fornecedor estrangeiro, integra relação jurídica de direito autoral, haja vista que o pagamento decorrente de uso de programa de computador - software - deve ser entendido como adimplemento de direito autoral e, portanto, amparado pela legislação aplicável ao direito do autor, não se confundindo com os pagamentos de royalties, porquanto o inciso V do artigo 10 da Lei nº 9.279/96 exclui o software do patenteamento e do regime jurídico da propriedade intelectual [...] (BRASIL, 2017)

Reforçando esse posicionamento quanto à natureza imaterial dos softwares enquanto obras da intelectualidade humana, deve-se também levar em conta que podem esses serem definidos como bens componentes dos meios virtuais de relação social, em especial do meio de comunicação e comércio propiciado pela internet. Meio no qual há uma complexidade de novas formas de interação diversas daquelas que se dão pelos meios físicos.

É notória a diferença existente entre a simples comercialização de componentes eletrônicos que armazenam *softwares* no mercado físico e a que se dá pela internet, em que pode haver a aquisição ou a cessão de uso de um programa de computador pré-fabricado, podendo ser, também, projetado por encomenda para posterior *download* desse no computador ou outra máquina que precise ter seu funcionamento orientado aos fins pretendidos pelo usuário.

A complexidade dessas relações, próprias das transações virtuais, deve-se, em grande parte, à existência desse espaço dinâmico e sem fronteiras (internet), onde computadores, tablets e i-Phones, dentre outros objetos físicos, podem se interconectar, armazenar e trocar dados entre si sem a interferência humana, o que na visão de Uhdre (2008) representa a denominada Internet das Coisas (*Internet of Things*).

Nessa fronteira de comércio, em muitos casos, não há como definir com precisão se uma transação envolve tão somente a circulação de uma mercadoria ou a prestação de um serviço, o que se observa nas plataformas de *streaming* amplamente utilizadas atualmente. Por vezes, nota-se que há um serviço de armazenamento de dados vinculado a essas plataformas, mas esse serviço

disponibiliza e, também, faz circular bens no mercado eletrônico. Ocorre, assim, uma confusão dos próprios conceitos de mercadoria e de serviço no contexto do comércio eletrônico, diferente do mercado físico, onde, por mais das vezes, não se confundem.

Os programas de computador estão, portanto, inseridos nesse universo intangível de bens e serviços cuja comercialização se diferencia dos meios convencionais de comércio, sendo comum que em um negócio jurídico virtual estejam envolvidas, ao mesmo tempo, a circulação de bens vinculada a uma prestação de serviço ou mesmo a um contrato de cessão de direitos de uso.

#### **2.4. A natureza jurídica do software para os Tribunais e para a Doutrina**

Apesar de o STF, no RE 176.262<sup>8</sup> ter formulado o entendimento de que incide ICMS sobre os softwares comercializados em meio físico (softwares de prateleira), restou grande lastro de dúvida quanto à tributação sobre diversas outras formas de aquisição de softwares, a exemplo da aquisição via *download* (SILVA; FRANCO, 2016).

Inclusive, há que se analisar criticamente esse julgado da Suprema Corte de modo que, levando-se em conta que os negócios jurídicos físicos ou virtuais envolvendo *softwares* representam, de modo geral, contratos de licença de uso ou cessão de direitos e não uma transferência de propriedade do *software*, não há presente uma hipótese de incidência do ICMS (BRANDÃO, 2015).

Esse julgado em questão representou uma importante baliza de entendimento desse tema, em uma época quando a comercialização de programas de computador dava-se

---

<sup>8</sup> EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria.

Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 176.626-3 SÃO PAULO, RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, D.J 11/12/1998).

essencialmente por meio de suportes físicos (disquetes), que veiculavam tanto modelos “pré-fabricados” de *softwares* destinados a diversos tipos de usuários no mercado, quanto aqueles programas criados sob encomenda, com o intuito de atender às necessidades específicas do tomador do serviço.

Definiu o Tribunal Constitucional naquele primeiro momento uma visão deveras restritiva do enquadramento dos programas de computador em duas categorias jurídicas, quais sejam: 1) o software de prateleira, comercializado em larga escala destinado a consumidores sem demandas específicas, sobre o qual incidiria o imposto estadual (ICMS) e; 2) o software produzido segundo as necessidades individuais de um contratante do serviço de desenvolvimento, tendo este como tributo o respectivo imposto da competência dos Municípios (ISSQN).

Esse entendimento acabou por ser em grande parte confirmado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MS, em que a Corte, mesmo reconhecendo a indubitosa natureza incorpórea desses bens, ratificou a possibilidade de que pode sobre eles incidir ICMS, da mesma forma que ocorre com outros bens intangíveis, a exemplo da energia elétrica. Desse modo, foi refutada a visão de que são preponderantemente obras da atividade criativa do homem.

Contudo, depois de mais de duas décadas de desenvolvimento das tecnologias digitais e de mudanças expressivas nas relações no meio virtual, esse entendimento tornou-se ultrapassado sobremaneira, na medida em que hoje a veiculação desses bens ocorre por meio de transações virtuais.

Soma-se a isso, haver um raciocínio cartesiano com relação a classificar os bens e serviços comercializáveis na internet segundo os critérios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 e pelas Leis Complementares nº 116/03 e 87/96 (legislações que tratam dos tributos incidentes sobre a prestação de serviços e a circulação de mercadorias), o que encontra obstáculos quando diante das relações jurídicas complexas do comércio virtual, nas quais mais de um contrato pode ser firmado de forma coligada, a exemplo dos negócios jurídicos envolvendo atividades de prestação de serviços de armazenamento e processamento de dados, venda de mercadorias, prestação de serviços de comunicações, serviços de valor adicionado, licenciamento de software. Logo, a interpretação jurídica das novas formas de fazer negócios com o ferramental antigo, que fora forjado para uma realidade que já não mais existe é um desafio que se impõe atualmente em razão do desenvolvimento tecnológico (UHDRE, 2008).

Essa tentativa de enquadramento jurídico dos negócios virtuais envolvendo *softwares* nas hipóteses de incidência dos supracitados impostos demonstra-se inadequada e ultrapassada, haja vista a existência de inúmeras diferenças entre o comércio físico e o comércio pela internet, sendo este mais dinâmico, ágil e complexo, além de menos propício ao controle fiscalizatório eficiente por parte dos entes federativos tributantes.

Analisando-se, por conseguinte, outras disposições doutrinárias a respeito desse tema, constata-se, de início, que Silva e Franco (2016) reconhecem ser necessário fazer uma classificação dos variados tipos de *softwares*, dada a existência de diferentes possibilidades de incidência do ICMS ou ISSQN a depender da expressão do software em forma de mercadoria ou de serviço. Por sua vez, Figueiredo (2017) classifica-os levando em conta a cessão de seu uso por terceiros, enquanto representação de um contrato de cessão de direitos, o que demonstra que não há falar, nesse caso, em software como mercadoria ou serviço.

Com o objetivo de superar essa controvérsia, Neto (2016) expõe que é evidente a insuficiência da classificação dos programas de computador para solucionar a problemática de sua incidência tributária, de modo que “[...] classificar o software a partir de suas espécies, tal como definidas a partir de conceitos econômicos e cotidianos já apresenta sinais aparentes de que não corresponde ao melhor método para definir sua tributação” (NETO, 2016, p. 68-69).

Essa linha de estudo reforça a insuficiência dos conceitos jurídicos relativos aos tributos que incidem sobre as operações mercantis no meio físico quando aplicadas ao contexto da comercialização online.

Soma-se a essa discussão quanto à natureza jurídica dos programas de computador, a possibilidade de serem eles reconhecidos como bens de cunho artístico-literário, cuja produção deriva da atividade intelectual humana, sendo objetos de tutela em tratados internacionais nos quais o Brasil figura como signatário, a exemplo do Tratado de Marrakesh, da Convenção de Berna e das legislações internas, quais sejam: a Lei nº 9.609/1998 e a Lei nº 9.610/1998 (BRANDÃO, 2015).

Segundo tal linha de pensamento, os *softwares* são essencialmente produções intelectuais, tanto que o próprio legislador nacional optou por equiparar o tratamento desses ao de obras literárias e audiovisuais, sobre os quais são garantidos direitos autorais. Reconhece-se, assim, que o programador, aquele que cria uma linguagem de orientação ao devido funcionamento das máquinas, exerce uma atividade própria de um autor criativo e inovador.



Por fim, vale frisar outro aspecto atinente à complexidade desse tema na ótica doutrinária, no tocante à compreensão do software como algo capaz de gerar valores, enquanto conhecimento ou informação que tem potencialidade de gerar lucros. Isso representa o denominado fenômeno da monetização dos programas de computador. Dessa forma, as transferências dos dados dos usuários de aplicativos por meio de softwares, a exemplo do Google Maps, representam outra faceta de difícil mensuração no campo tributário, já que muitas vezes esses serviços são fornecidos gratuitamente aos usuários (CARMO; ROSA, 2018).

### 3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO DOWNLOAD DE SOFTWARES

Exposto o complexo dilema de definir a natureza jurídica desses bens, resta, por consequência lógica, a busca pelo enquadramento ou não nas hipóteses de incidência próprias do ICMS ou do ISS, pois o comércio e a cessão de uso de softwares figuram como relações jurídicas pautadas na exploração econômica desses programas de computador, passíveis, portanto, de tributação pelo Estado (BRANDÃO, 2015).

Dessa forma, faz-se necessário um estudo prévio sobre a relação de tributação existente entre o Estado e o contribuinte seguido de uma posterior análise sobre a jurisprudência, a doutrina e o ordenamento jurídico nacional a respeito da incidência de tributos sobre os diversos tipos de negócios jurídicos envolvendo *softwares*, de forma a solucionar conflitos de competência no que diz respeito, por exemplo, a definir se incide ICMS ou ISSQN sobre o download de programas de computador, ou, mesmo, se nessas transações poderia haver uma imunidade tributária.

#### 3.1. Relação entre o Fisco e o contribuinte: dilemas da contemporaneidade

Nesse momento, é necessária uma breve análise da complexa relação entre o Fisco e o contribuinte de modo a demonstrar que essa relação remonta aos fundamentos de formação do próprio Estado e que está sujeita a diversos dilemas jurídicos sobre os quais o campo tributário de pesquisa se debruça.

Dilemas esses que se mostram mais evidentes na contemporaneidade, contextualizada pela era da tecnologia computacional e pela relevância das relações humanas voltadas aos ambientes virtuais em detrimento do contato no plano concreto. Algo que muitas vezes desfavorece a presença do próprio Estado enquanto agente fiscalizador das condutas dos usuários da web e, no que tange o tema proposto, das transações comerciais que se dão de maneira não física.

Assim, entender como se dá a atividade fiscal por parte do ente estatal é o primeiro passo a fim de buscar-se uma solução para a problemática levantada, qual seja: poderia o Fisco cobrar tributos sobre as transações envolvendo o download de softwares? Em caso afirmativo, como poderia exercer esse poder-dever de maneira mais adequada aos preceitos norteadores do Direito Tributário?

Para tanto, deve-se compreender que com o objetivo de o Estado concretizar as finalidades sociais, garantindo aos cidadãos o bem-estar da vida em sociedade, precisa ele próprio constituir receita suficiente. Em outros termos, para que possa cumprir com as metas estabelecidas

no pacto social, em que o particular abdica de sua ampla liberdade a fim de terem garantidos ao seu dispor serviços públicos básicos (educação e saúde públicas, segurança, infraestrutura urbana, entre outros), precisa ele dispor de recursos financeiros.

Essas finalidades que remontam à razão de existência do próprio Estado é alvo de importantes apontamentos por parte de Becker (2002), sobre os quais vale que se faça a seguinte citação:

Para que um agrupamento de indivíduos humanos possa existir com alguma organização e estabilidade, é logicamente necessário que entre estes indivíduos haja uma *coerência*. Tal coerência pressupõe necessariamente um centro de referência comum. Em se tratando de indivíduos humanos, este centro de referência comum é o bem comum (autêntico ou falso) àqueles indivíduos.

Ora, quando os indivíduos humanos formam um agrupamento, procurando alcançar uma finalidade autêntica ou falsa (centro de referência comum), e este agrupamento humano é organizado de modo estável para melhor obtenção daquela finalidade, então existe um Ser Social (sociedade natural), especificamente social e irredutível à pluralidade de indivíduos agrupados.

[...] O Estado (Ser Social) é uma realidade, porém não é qualquer realidade exterior ao homem e à sua atividade; o Estado existe nos atos e pelos atos dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade *contínua e relacionada* ao Bem Comum que consiste a realidade do Estado.

[...] A embriologia do Estado é uma espécie de solidariedade psicológica continuada entre os indivíduos, porque aquela atividade continuada e relacionada ao Bem Comum é sustentada e alimentada pela inteligência e pela vontade dos indivíduos humanos.

E esta atividade contínua e relacionada ao Bem Comum, que se sustenta e se alimenta da inteligência e vontade dos homens, é uma relação: a relação constitucional do Estado (Ser Social) (BECKER, 2002, p. 161-163).

O cumprimento das políticas garantidoras dessas benesses da vida em sociedade está amplamente estatuído na Constituição Federal de 1988, principalmente, nas normas de cunho programático, as quais estabelecem planos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização e a promoção do bem de todos (art. 3º da CF/88).

Sendo, dessa forma, o próprio Estado submisso à ordem constitucional vigente, segundo a sistemática de um estado democrático de direito (art. 1º, *caput*, da CF/88) deve, através de seus governantes, eleitos pelo voto popular, objetivar o desempenho dessas políticas públicas, o que somente pode ser concretizado através de despesas pagas pelo próprio ente estatal.

Além disso, as políticas de governo se concretizam por meio das funções exercidas pelos agentes públicos, os quais precisam ser remunerados, representando, de tal modo, um ônus (ainda que necessário) a mais arcado pelo Estado.

Nesse sentido, é importante destacar que para Machado (2017, p. 23-24) “qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade

financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos”.

Considerando-se essa atividade financeira estatal, pode-se compreender a possibilidade de o ente estatal auferir recursos através de uma atividade econômica, desempenhando, para tanto a exploração dos meios de produção, como o que ocorreu nos países de economia planificada do Leste Europeu. Nesse modelo econômico, o Estado detém o controle dos meios de produção, restringindo a iniciativa livre dos particulares no mercado. Dessa forma, o ente estatal angaria recursos a partir da exploração econômica, deixando em segundo plano a tributação.

De maneira inversa, a tributação em Estados que são erigidos sob a livre iniciativa dos particulares para o exercício de atividades econômicas constitui a principal fonte orçamentária. Isso porque, nestes outros há uma tendência de uma mínima intervenção estatal na economia, o que impacta diretamente na menor entrada de receita a partir da exploração dos meio de produção.

Tal tendência é comum em países de base política democrática e de modelo econômico capitalista. O Estado Brasileiro segue eminentemente esse modelo político-econômico, senão observe-se o empenho do constituinte de 1988 em fundar uma ordem econômica baseada, via de regra, na iniciativa dos particulares no desempenho de atividades econômicas, sendo uma exceção a intervenção estatal nessa seara.

Nesse sentido, os artigos 170, 173 e 174 da CF/88 dispõem sobre uma ordem econômica fundada na livre-iniciativa e na livre concorrência, sendo a exploração direta de atividade econômica pelo Estado exercida somente quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou do relevante interesse coletivo. Cabe, portanto, a ele a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, assumindo, também, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Dessa forma, a principal fonte de arrecadação do Estado Brasileiro é a tributação, segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (BRASIL, 2010, p.23), que, de modo geral, representa o direito de o ente tributante imiscuir-se na esfera jurídica do particular a fim de arrecadar em prol do interesse comum (entre outros fins assinalados na Carta Constitucional).

É nesse contexto de necessária obtenção de receitas por parte do Estado através da tributação que pode-se introduzir o Direito Tributário, como ramo de estudo jurídico voltado a analisar os limites impostos pelo ordenamento jurídico (composto por normas-princípios e normas-regras) à atividade estatal de tributar.

Sendo assim, essa atividade de exigir tributos configura-se como o exercício de um *iure imperii* ou, em outras palavras, de atos de autoridade que independem da vontade do contribuinte. Desse modo, a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada, inscrito nos artigos 5º, XXII, e 170, II, da CF/88, o que explica a amplitude de tratamento reservado pela Carta Magna à regulamentação de balizas nessa relação entre o Fisco e o contribuinte.

Valendo-se da expressão “estatuto do contribuinte”, que equivale às disposições constitucionais que delimitam as competências tributárias das pessoas políticas, Carrazza (2012) explica que limitações devem ser impostas aos Poderes Públicos, impedindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar impostos. Limites sem os quais o legislador, por meio de seus atos normativos, e a própria Fazenda Pública poderiam arbitrariamente espoliar o cidadão.

### **3.2. Seria a comercialização dos programas de computador via download sujeita ao ICMS ou ao ISSQN?**

Levando-se em conta os pressupostos de incidência de cada um desses impostos é possível analisar a possibilidade de sobre o *download* dos programas de computador haver ou não a tributação por parte dos Estados-membros e/ou dos Municípios.

Assim, é importante observar que ao fazer-se uma interpretação dos vocábulos contidos no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988<sup>9</sup>, o ICMS tem como pressupostos de incidência: a) as operações; b) à circulação e; c) a mercadoria, cuja definição se deu no tópico 2.1 do capítulo anterior.

Assim, as operações referem-se aos atos ou aos negócios, que independente da natureza jurídica, promovem a mudança de propriedade das mercadorias em uma cadeia econômica entre a fonte e o consumidor final (MACHADO, 2017). São, portanto, negócios jurídicos que têm por objeto uma mercadoria cuja propriedade é transferida de um titular para outro com fins comerciais, a exemplo dos contratos de compra e venda<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]” (BRASIL, 2019)

<sup>10</sup> Optou-se neste estudo não serem analisados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que estão sujeitos ao ICMS.

Além disso, os vocábulos “circulação” e “mercadorias” servem no texto do dispositivo constitucional analisado como adjetivos que modificam e limitam a abrangência do núcleo substantivo da proposição (“operações”), de modo que, isto posto, conclui-se que nem toda operação envolvendo bens poderá ensejar a cobrança desse imposto estadual (NETO, 2016).

Quanto à circulação, em específico caso, é preciso atentar para a noção mais apropriada de ser esta uma movimentação de bens que resulte em transmissão de propriedade, fenômeno denominado pela doutrina como circulação jurídica (NETO, 2016).

Nessa perspectiva, não figura sujeita ao ICMS a cessão de direitos dos *softwares* via *download*, haja vista que, mesmo que seja essa uma espécie de negócio jurídico, não se observa uma transferência de propriedade do bem, mas, tão somente, a cessão de seu uso por parte do criador do programa.

É importante mencionar, que em sentido contrário, parte da doutrina considera a possibilidade de incidir esse imposto sobre o *download* dos programas de computador, pois, na visão dessa corrente, as noções de operação envolvendo a circulação de mercadoria e a cessão de direitos de uso não se excluíam mutuamente, mas seriam perspectivas diferentes do comércio desses bens. Desse modo, observe-se a seguir o que defendem de Miguel e Ozai (2016).

Cumprir analisar uma argumentação que pretende excluir as operações com mercadorias digitais da competência tributária do ICMS. Ela consiste em compreender que os softwares são obras intelectuais que não são comercializadas por meio de transferência de titularidade, mas sim contratos de licença de uso do software. Logo, não estariam sujeitas à incidência do ICMS; para alguns, tampouco do ISS. Tal interpretação parte da equivocada premissa de que a licença de uso do bem digital exclui a operação mercantil com esse bem. Ora, como colocado mais acima, a hipótese de incidência do ICMS consiste no ato empresarial (jurídico ou material) que promova a circulação de mercadorias da fonte de produção ao consumo final. Dessa forma, o regime civil de proteção dos direitos relativos a tais bens (seja o regime tradicional de propriedade ou o regime específico da propriedade intelectual) não descaracteriza a incidência do ICMS. Cuida-se de duas perspectivas concomitantes e não excludentes. A incidência do ICMS e do ISS considera a natureza empresarial subjacente à atividade realizada pelo contribuinte (atividade mercantil ou de prestação de serviços). Já a proteção civil dos direitos sobre a propriedade dos bens corpóreos ou incorpóreos dependerá da legislação de regência (Código Civil ou legislação própria de propriedade intelectual). São dois planos jurídicos distintos. (MIGUEL; OZAI, 2016, P. 32).

Essa corrente de pensamento se coaduna com a existência de diversos negócios jurídicos virtuais que, por sua complexidade, abarcam simultaneamente uma operação com mercadoria e a prestação de um serviço, a exemplo das transações que se operam pela *cloud computing* (*vide* capítulo 2 tópico 2.1.), em que os programas de computador são executados sem necessário *download* prévio e ficando armazenado em nuvem. Contudo, esse entendimento contribui para uma interpretação dos negócios virtuais como meros reflexos dos negócios

realizados por meios físicos, o que na presente pesquisa vem sendo refutado, expondo-se as nítidas diferenças existentes entre essas realidades negociais.

Pontue-se, por fim, que tal visão agrava a problemática de indefinição da tributação sobre o download de softwares, porque permite tanto um embasamento jurídico para incidência do ICMS quanto do ISS (ou ISSQN) por parte de Estados-membros e dos Municípios. Dessa forma, abre-se um espaço para uma bitributação sobre essas operações virtuais, algo inconcebível segundo os princípios regentes da relação entre Fisco e contribuinte.

### **3.3. As múltiplas facetas do comércio dos softwares e a defasagem dos parâmetros estabelecidos pelo STF**

Depois de apresentados vários aspectos jurídicos sobre os *softwares*, é importante frisar a complexidade do tema em estudo, pelo fato de sua comercialização poder dar-se de diversas maneiras, que vão muito além da venda de suportes físicos para um público abrangente.

O comércio cada vez mais intenso de produtos e o oferecimento de serviços nos ambientes virtuais é notório. Sendo assim, ganha espaço maior as transações que efetivam com a entrega do produto ou a execução do serviço por meio de *download* ou mesmo o acesso a esses por meio de uma plataforma contida numa “nuvem” de dados (streaming).

Ilustra esse cenário um estudo realizado pela Organisation for Economic Co-operation and Development (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) no ano de 1998 sobre o crescimento expressivo do comércio eletrônico internacional de programas de computador e os dilemas da tributação desse comércio, diante da natureza “descentralizada” das transações envolvendo o *download* de *softwares*.

Apesar de decorridas duas décadas de sua publicação, esse estudo mostra-se ainda bastante atual, de modo a comprovar os dilemas de ordem tributária enfrentados hoje com o comércio de *softwares* por via eletrônica.

Na previsão feita pela OECD (1998), observa-se concretizado o atual cenário de incertezas por parte do Estado-tributante quanto a conseguir acompanhar o crescente volume de transações comerciais por via eletrônica, em substituição às tradicionais transações de bens e serviços por meios físicos, essas últimas, sujeitas a um melhor controle estatal. Observe-se nesse sentido o seguinte trecho do estudo em comento:

Instead, the challenge of electronic commerce to tax authorities is certainly the crucial one. It will not be discussed at length here. It is the decentralised structure of the Internet that presents a significant challenge for tax collection. The Internet has no physical location, users have no knowledge of the path followed by the information they send, and intermediaries offer interconnectivity but do not have control over the information flow. It is difficult in any case to monitor electronic transactions, and because of the weak correspondence between domain names and the “real world”, international electronic transactions may be impossible to trace. The Internet address identifies the person responsible for the domain name but not the actual computer or the location of the machine. A person located in country A can run a business in country B through a computer located in country C by using remote control programmes configured so as not to leave an audit trail. However, new technologies may provide solutions to some of these problems. For example, ‘digital signatures’ can make it possible to verify identities and ‘digital notarisation’ can provide some guarantees about the integrity of electronic records<sup>11</sup> (OECD, 1998, p. 23).

Diante desse cenário econômico atual e retomando-se o que já se analisou a respeito do precedente do STF acerca da compreensão da natureza jurídica dos programas de computador, mostra-se obsoleta a visão de que os softwares somente podem ser veiculados por um *corpus mechanicum* que contém um programa de computador produzido em larga escala ou sob encomenda de cliente específico.

Faz-se, portanto, necessária uma busca por soluções que atendam às atuais necessidades de regulamentação jurídica desse comércio, pois, a seguir será evidenciada, tanto imprecisão legislativa sobre essa matéria quanto a defasagem dos parâmetros de aplicação das normas tributárias aos softwares, já estabelecidos até o presente momento pela Corte Constitucional.

---

<sup>11</sup> Tradução proposta por este autor: “Em vez disso, o desafio do comércio eletrônico às autoridades tributárias é certamente o crucial. Não será discutido detalhadamente aqui. É a estrutura descentralizada da Internet que apresenta um desafio significativo para a cobrança de impostos. A Internet não possui localização física, os usuários não têm conhecimento do caminho seguido pelas informações que enviam e os intermediários oferecem interconectividade, mas não têm controle sobre o fluxo de informações. É difícil, em qualquer caso, monitorar transações eletrônicas e, devido à fraca correspondência entre nomes de domínio e o “mundo real”, as transações eletrônicas internacionais podem ser impossíveis de rastrear. O endereço da Internet identifica a pessoa responsável pelo nome do domínio, mas não o computador real ou a localização da máquina. Uma pessoa localizada no país A pode administrar uma empresa no país B através de um computador localizado no país C usando programas de controle remoto configurados para não deixar rastros de auditoria. No entanto, as novas tecnologias podem fornecer soluções para alguns desses problemas. Por exemplo, ‘assinaturas digitais’ pode possibilitar a verificação de identidades e ‘notarização digital’ pode fornecer algumas garantias sobre a integridade dos registros eletrônicos”.



#### **4. DAS SOLUÇÕES JURÍDICO-HERMENÊUTICAS PARA A TRIBUTAÇÃO DO DOWNLOAD DE SOFTWARES**

Diante das controvérsias apresentadas com relação à natureza jurídica da comercialização dos softwares, observa-se que grande parte das disposições jurisprudenciais e legislativas sobre esse tema estão deveras imprecisas e, mesmo, defasadas. Isso, portanto, representa, por um lado, insegurança jurídica aos contribuintes presentes nesse ramo de atividade econômica e, por outro lado, representa empecilho à atividade de tributar do Estado.

Diante disso, é relevante a busca por soluções para essa problemática, com o objetivo de entender como deveria dar-se ou não a tributação sobre o comércio de softwares, e, em especial, daqueles que são obtidos via download. Assim, uma primeira análise sobre a linguagem como meio de elidir uma solução jurídico-hermenêutica para esse tema, faz-se necessária.

##### **4.1. Dos métodos hermenêuticos necessários à interpretação da legislação que trata do comércio de softwares**

Para Falcão (2004, p. 48), “um dos mais difíceis e fecundos campos de inquietação filosófica é a linguagem”. É por meio dela que a ciência do Direito se desenvolve e se expressa, sendo, portanto, o instrumento pelo qual essa ciência funda suas bases.

Dessa forma, no âmbito do conhecimento jurídico a linguagem desempenha funções importantes na construção de significados que expressam o caráter gregário da sociedade, ou seja, “[...] a captação de sentido, inexaurível, que se faz pela via da interpretação é que traz em si o milagre da salvação dos ordenamentos jurídicos, num tempo de interesses tão múltiplos, de mutações tão rápidas e de desigualdades tão permanentes e tão difíceis de remover” (FALCÃO, 2004, p. 80).

É nesse contexto que a plurissignificação das palavras fornece ao estudioso das ciências jurídicas campo fértil para diversos posicionamentos sobre um mesmo texto de lei. E é com o olhar sempre voltado à função da linguagem na história do homem que o intérprete exerce seu papel também na Ciência do Direito (CARVALHO, 2013).

São inúmeros os exemplos de como discussões sobre o sentido contido nas normas jurídicas levam a um aperfeiçoamento do próprio conhecimento jurídico, a exemplo das discussões envolvidas na interpretação das imunidades tributárias (art. 150, III, CRFB), das normas que versam

sobre o direito de greve no serviço público (art. 37, VII, CRFB) e, em âmbito infraconstitucional, da interpretação das leis complementares que versam sobre o ICMS e o ISS aplicáveis aos softwares.

Dessa forma, vale ressaltar as palavras de Carvalho (2013, p. 104), segundo o qual “o Direito é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. É um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações de inter-humanidade”.

Portanto, de acordo com um estudo hermenêutico busca-se uma solução que elucide as facetas que envolvem os dispositivos legais que regulam o comércio dos softwares.

Para tanto, mais uma vez as lições de Carvalho (2013) são salutares, de modo que se pretende que a interpretação dessas normas se faça pela interveniência de todos os métodos hermenêuticos, por intermédio de aplicações sucessivas, de modo a percorrer o intérprete pelos métodos literal, histórico, lógico, teleológico e sistêmico de forma exaustiva, buscando esgotá-las, ingressando na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas.

De acordo com esses métodos busca-se compreender o mundo circundante, no qual há uma infinidade de situações que devem ser compreendidas através do trabalho do intérprete. A diversidade do mundo fenomênico, pois, torna essa função de lidar com as palavras e os vocábulos uma tarefa salutar de busca por conceitos lógicos que permitam um melhor entendimento da realidade (PADILHA, 2016).

Assim, não é diferente com relação à necessidade de entender o fenômeno de comércio de softwares via download (uma expressão de um mundo fenomênico) e suas repercussões no Direito Tributário (expressão de uma ciência que busca compreender o mundo normativo através da linguagem).

#### **4.2. Solução com base no Direito Privado**

Adotando-se uma visão civilista de parte da doutrina, representada por Neto (2016), não haveria como o Estado exercer o direito de tributação sobre esses bens considerados imateriais, pois são fruto da atividade intelectual humana, o que inviabilizaria sua definição enquanto mercadoria.

Nesse sentido, segundo esse mesmo autor, o que existe é tão somente a cessão de direitos autorais sobre os softwares, expressa de diferentes formas, seja por meio físico de acesso

geral (“standard” ou prateleira) seja por meio de encomenda (software personalizado). Assim, sob esse aspecto, o Fisco poderia no máximo tributar a comercialização do suporte físico que contém o software de forma individualizada e ao próprio software em si, decorrendo disso, tratamentos tributários diversos sobre ambos (NETO, 2016, p. 97).

No entanto, as legislações em matéria tributária do estado do Estado do Ceará e, em especial, do Município de Fortaleza coadunam com a visão mais restrita do STF no RE 176.626/SP sobre a tributação de softwares, levando em conta tão somente sua comercialização via suporte físico ou por encomenda de um tomador de serviço.

Dessa forma, observa-se que enquanto para o Estado do Ceará “a base de cálculo do ICMS, nas operações com programas de computador (*softwares*), será o seu valor da operação, entendendo-se como tal o valor da obra e do meio magnético ou ótico em que estiver gravado” (BRASIL, 2019), o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza do Município de Fortaleza define que a base de cálculo do ISSQN nos serviços de informática e congêneres, compreende: “I – o valor referente aos direitos autorais do criador do software; II – o valor referente ao meio físico usado para gravar o software; III – o valor referente à composição gráfica, à impressão e à encadernação do manual para uso do software; IV – o valor dos serviços de processamento eletrônico de cópia do software em suporte magnético e proteção de cópia; V – o valor referente ao acondicionamento de materiais utilizados; VI – o valor cobrado a título de garantia do software; VII – outros valores cobrados a título de despesas, custos e/ou de lucro” (BRASIL, 2019).

Nota-se no supracitado regulamento municipal, que a base de cálculo do ISSQN abrange não somente o valor do serviço de produção do software por encomenda, mas vai além, englobando até mesmo os lucros e direitos autorais referentes à produção dos programas de computador. Inclusive, incide esse tributo sobre o meio físico de comercialização usado para gravar o software, sobre o qual deveria incidir o ICMS, já que, segundo os ditames do STF, é o *corpus mechanicum* do software equiparado à mercadoria. Nota-se, pois, um dissenso e imprecisão do legislador municipal com relação à tributação dos softwares.

Observa-se, assim, que tais entes tributantes exercem suas competências tributárias, extrapolando as normas gerais do ICMS e do ISSQN, respectivamente, na medida em que, no que tange à cessão de direitos autorais via download de software, não há negócio jurídico translativo de propriedade da mercadoria e, nem mesmo, um serviço prestado, um *facere* próprio dos contratos de prestação de serviços.

Nesse contexto, as lições de Machado (2017) são salutares ao advertir que as normas municipais e estaduais relativas à instituição desses tributos devem encontrar limites nas previsões das normas gerais, as quais versam sobre o ICMS e o ISS, respectivamente, nas Leis Complementares nº 87/1996 e 116/2003.

Essa imprecisão legislativa, que chega a extrapolar as hipóteses de incidência previstas para esses tributos, repete-se em outros entes tributantes, a exemplo do Estado de São Paulo, que

“[...] suspendeu temporariamente a cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o software adquirido via download, conforme Decreto nº 61.791 de 11 de janeiro de 2016, por entender que o tributo não pode ser exigido enquanto não for definido o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto ou se pode ser considerado mercadoria no caso do software de prateleira” (SILVA E FRANCO, 2016, p. 687).

Dilemas maiores apresentam-se quando a União exerce a competência de disciplinar, de forma geral, a matéria em questão, o que parece ser insuficiente, diante da complexidade da comercialização dos programas de computador. Não obstante a isso, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, na qual constam os serviços sobre os quais incide o ISS, traz recentes atualizações, em especial quanto à elaboração de programas de computador, incluindo os jogos eletrônicos e o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação na categoria de serviços sujeitos à incidência de ISSQN (itens 1.04 e 1.05 da LC 116/03).

Contudo, essas previsões geram diversos questionamentos, dentre os quais: 1) como poderia a administração fazendária dos diversos Municípios brasileiros exercer a cobrança de tributos em meios não convencionais de prestação de serviços, como é o caso do meio virtual; 2) como definir o local de prestação do serviço, nos casos de contratação da cessão de direitos de uso de um software, que pode ser tão somente disponibilizado na rede mundial de computadores para que um número indeterminado de usuários possa fazer o download dele em qualquer lugar do mundo com acesso à web; 3) e, por fim, o mais relevante desses dilemas, caso a cessão de uso seja gratuita, não onerosa, mas com finalidade comercial incutida, poderia ainda assim incidir o imposto municipal, a exemplo dos programas antivírus, cujo usufruto de maior segurança à máquina depende da contratação de melhor serviço?

Diante disso, observa-se a imprecisão da legislação existente e das balizas jurisprudenciais para definir os limites à atividade tributante no tocante aos softwares comercializados em meio virtual. Decorre isso, pois, da tentativa de enquadrar os softwares ora nas categorias de bens corpóreos (mercadorias) e ora de serviços advindos de uma produção humana, enquanto únicas soluções para um bem que se expressa de múltiplas maneiras, quando dever-se-ia

observar a natureza do negócio jurídico pelo qual comercializa-se os programas de computador. Nesse contexto, Neto (2016), traz a seguinte proposta:

De fato, o software é obra intelectual protegida por direitos autorais, os quais são regularmente negociados por meio da celebração de contratos de cessão de direitos de uso, nos termos da Lei n. 9.609/98 (Lei do Software). Da mesma forma, a cessão do direito de uso de software se refere ao fornecimento de um bem intangível, o qual não reúne as características de mercadoria, não podendo, por uma razão ou por outra, ser tributada pelo ICMS.

Sob a perspectiva do ISS, restou evidenciado que a licença de software, negociada por meio de um contrato de cessão de uso, revela, em seu âmago, uma obrigação de dar, razão pela qual não pode ser considerada como um serviço, que, para respectiva caracterização, requer que a atividade se traduza em uma obrigação de fazer.

Em sendo assim, o licenciamento de programas de computador não está sujeito à incidência do ICMS e nem do ISS.

Dir-se-á então: o licenciamento de software deverá ficar incólume à incidência de qualquer tributo?

Ao que se nos parece, não. Além de ter os respectivos rendimentos normalmente tributados pelo Imposto de Renda, essa atividade pode ser onerada a partir da previsão constitucional do imposto residual da União, cuja competência ainda não foi exercida. (NETO, 2016, p. 119-120)

Essa visão traz à voga a previsão constitucional da competência residual da União para instituir impostos não previstos, mediante lei complementar (art. 154, I, da CRFB), de modo que se daria um tratamento tributário próprio aos softwares e outros bens virtuais. Solucionar-se-ia, assim, a extrapolação da competência dos Estados e Municípios ao legislar de forma demasiadamente ampla, incluindo a produção de um bem incorpóreo, de natureza autoral e que, por diversas vezes, é cedido a título não oneroso.

Tal competência residual tem intrínseca relação com o estudo em questão, na medida em que somente pode ser exercida se tiver como objeto tributo cujos fato gerador e base de cálculo sejam distintos dos correspondentes aos tributos já previstos pela Constituição Federal de 1988, nos termos de seu art. 154, inciso I. Logo é de suma importância, que se desvincule o licenciamento ou cessão de direito, em especial, por meio de *download*, sobre o uso de software da definição jurídica de prestação de um serviço ou de transferência da propriedade sobre uma mercadoria, que correspondem a fatos geradores de impostos já discriminados na CRFB.

Dessa forma, é relevante ressaltar, ainda, que a natureza jurídica da cessão de direitos de uso inerente ao licenciamento de softwares caracteriza-se como típica obrigação de dar, ao passo que o âmbito de incidência do ISS alcança, tão somente, obrigações de fazer, natureza esta que envolve as prestações de serviços. Caso contrário, restaria caracterizada manifesta inconstitucionalidade, por desvirtuar a natureza jurídica desse imposto (LOPES, 2012).

Acrescente-se que mesmo que o licenciamento do uso do software dê-se mediante negociação que inclua acessórios que viabilizem sua utilização, a exemplo de materiais e mão de obra para a instalação, não há descaracterização da obrigação de dar inerente a esse negócio jurídico, sendo impossível, ainda nesses casos, a incidência do imposto municipal (LOPES, 2012).

Sob tal linha de estudo, haveria, pois, evidente vício de constitucionalidade, haja vista que definir o licenciamento ou cessão do direito de uso dos programas de computador via download como uma prestação de serviço seria subverter a natureza do imposto que incide sobre obrigações de fazer.

De forma similar ao que ocorre hoje com a previsão legal equivocada do ISS sobre os softwares, no passado, a natureza jurídica desse tributo foi alvo de julgados e de teses doutrinárias, quando de sua incidência sobre a locação de bens móveis, o que era uma flagrante inconsistência com relação à natureza desse imposto. Para tanto observe-se o seguinte julgado:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis (**RE 446.003 AgR**, rel. min. **Celso de Mello**, 2ª T, j. 30-5-2006, *DJ* de 4-8-2006).

Na seara de controle de constitucionalidade, o STF definiu que não incide ISS sobre a locação de bens imóveis, de acordo com a súmula vinculante nº 31, *in verbis*: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Portanto, pela mesma razão que leva a afastar a incidência do ISS sobre o aluguel de bens móveis, não haveria por que incidir ISS sobre um bem imaterial, tal qual os programas de computador.

#### 4.3. Solução com base na hermenêutica-constitucional das imunidades tributárias

Parte da doutrina vai além, no sentido de reservar tratamento constitucional especial aos *softwares*, ao defender que sua natureza seria similar à de outras produções intelectuais, a exemplo das obras literárias.

Isso porque são de fato produções do intelecto humano, que veiculam um agregado do conhecimento e da criatividade de seu desenvolvedor, assim como os livros, os periódicos, os CD's e os DVD's, os quais têm representado para a sociedade fonte inestimável de acesso à informação ao longo da história (BRANDÃO, 2015).

Portanto, na medida em que a Constituição Federal de 1988 elege essas obras literárias como arcabouços culturais da sociedade moderna, incentivando a disseminação dos mais variados conteúdos literários, fonográficos e artísticos através da atribuição de imunidade tributária sobre os meios que os veicula (impressões de livros e jornais, meios físicos de distribuição de obras musicais e audiovisuais, entre outros), também aos softwares deveria ser reservado mesmo tratamento (BRANDÃO, 2015).

Assim, sob esse aspecto, os softwares são reconhecidos como produções não sujeitas a qualquer forma de tributação, de modo a serem imunes à atividade legiferante tributária dos entes federativos.

Dessa forma, essa tese mostra-se extremamente concatenada com a importância dos programas de computador na condução das mais diversas atividades cotidianas da sociedade contemporânea, a qual se torna cada vez mais dependente do eficiente funcionamento de máquinas presentes em diferentes campos da computação e da robótica. Nesse sentido, Brandão (2015) propõe um novo olhar sobre a imunidade literária, prevista no art. 150, VI, "d" da CRFB:

[...] Se é consenso que o livro foi o grande responsável pelo progresso dos povos, na Era Digital, o software passa a exercer este papel, mas com abrangência, velocidade, ubiquidade e versatilidade infinitamente maiores.

Afinal, a regência do software está presente em todos os processos produtivos, garantindo, a eles, celeridade, precisão e redução de custos. O software responde ainda por toda a inovação e está presente em todos os avanços ocorridos nas mais diversas áreas do conhecimento: a engenharia genética e biologia molecular, a nanotecnologia, as tecnologias de novos materiais e energias alternativas, a tecnologia aeroespacial, a oceanografia, além da própria informática e da robótica.

Toda essa revolução tecnológica permite afirmar, sem temor de se cometer exageros, que a riqueza hegemônica do terceiro milênio é o capital intelectual; e que o software é o seu mais legítimo e efetivo suporte.

A partir dessa concepção, é certo que dele dependerá toda a difusão rápida do conhecimento, o reconhecimento e valorização da cultura de um povo, a integração política, econômica e social da nação, a independência, a soberania e o desenvolvimento do país.

A humanidade experimenta intensa substituição do suporte tradicional de informações e conhecimentos – que era o papel – por outros meios, que atualmente são eletrônicos, também denominados digitais.

Nesse contexto, o software é um meio de suporte à informação e ao conhecimento. Assim, reconhecer o caráter estratégico do software e erigi-lo à condição de bem da intelectualidade indispensável à cultura, ao conhecimento, à integração e ao desenvolvimento do país, certamente encontrará consenso para reconhecimento de que, tal como o livro tradicional, sobre ele não pode haver qualquer restrição por imposição tributária que possa ameaçá-lo.

Eis porque é preciso resguardar a imunidade cultural para o software, obra literária que é, não se podendo permitir que, em razão do novel formato eletrônico que assume, não conte, em toda a sua plenitude, com a proteção de direito autoral conferida pela própria legislação, sobretudo em virtude dos efeitos tributários que desse reconhecimento resultam, em razão do escopo finalístico constitucional (BRANDÃO, 2015, p. 117-118).

Nesse diapasão, qualquer forma de veiculação dos softwares seria imune à tributação, ainda que em suporte físico de comercialização e, em especial, os meios não físicos de comercialização, mais usuais na atualidade, a exemplo do download desses programas.

É importante salientar que essa visão refuta a existência de hipóteses de incidência de ICMS sobre a comercialização dos programas, tanto pelo fato de que cada vez mais reduzem-se as aquisições físicas de softwares, quanto por estes serem imunes à incidência de tributos.

Restaria, por fim, a incidência do Imposto Sobre Serviços, não no que se refere à produção do programa de computador, mas, tão somente, pelo serviço prestado ao tomador do serviço de desenvolvimento do programa de funcionamento por encomenda.



## 5. CONCLUSÃO

A problemática envolvendo a tributação do *download de softwares* esbarra em diversos obstáculos, sejam de ordem jurídica sejam de ordem material. Os problemas jurídicos estão na defasagem das atuais legislações correspondentes às regras de incidência do ICMS e do ISSQN quando aplicadas no complexo contexto do comércio virtual.

Somando-se a isso, os Tribunais Superiores ainda mantêm entendimentos ultrapassados, haja vista compreenderem as transações envolvendo os softwares tal qual os parâmetros estabelecidos pelo STF no RE 176.626, no qual há mais de vinte anos considerou haverem negócios jurídicos relativos a esses bens apenas por meios físicos (disquetes, CD-ROM's). Hoje, contudo, em decorrência dos avanços tecnológicos da computação e das novas relações no meio virtual, tornou-se insuficiente manter parâmetros baseados em serviços e bens comercializáveis por meios convencionais (meios físicos).

Chega-se, também, à conclusão de que são inaplicáveis similitudes entre mercadoria e *softwares*, o que torna inviável o enquadramento do comércio desses últimos na hipótese de incidência do ICMS, a menos que seja esse tributo cobrado sobre o *corpus mechanicum* que o carregue (algo que está em desuso atualmente).

Os problemas de ordem material relacionam-se à dificuldade de o Estado fazer-se presente no ambiente virtual para exercer o seu poder-dever de tributar bens e serviços eletrônicos, dentre os quais os *softwares*. Isto porque, há no ambiente virtual uma complexidade de relações descentralizadas que muitas das vezes ficam alheias ao efetivo controle estatal.

Além disso, no que tange ao complexo tema abordado, não se pode deixar de lado que a natureza de obra essencialmente intelectual própria desses bens pode, por um lado, ser vista como uma cessão de direito de uso entre o autor e o contratante, o que nos termos do Direito Privado, não representa uma transferência de propriedade, inviabilizando a incidência tanto do ICMS, restando o ISS nos casos de *softwares* produzidos por encomenda. Por outro lado, considera-se ainda a total impossibilidade de incidência de tributos sobre o download de *softwares*, tendo em vista a sistemática constitucional das imunidades tributárias, segundo as quais nenhum negócio jurídico que tenha por objeto obra de natureza intelectual e criativa está sujeito a figurar como fato gerador de tributo.

Por fim, propõem-se algumas soluções para os problemas apresentados, sem a intenção de exaurir o tema em questão, mas, sim, despertar mais estudos sobre essa temática. Para tanto,

percebe-se que há a necessidade de que o Estado, por meio do processo legislativo das leis complementares, produza regramento específico de tributação sobre o *download de softwares*, haja vista ser essa uma competência legislativa residual conferida pela Constituição Federal de 1988 à União em caso de criação de novos tributos não previstos no texto constitucional. Ademais, caberia a incidência do ICMS apenas quanto aos suportes físicos de veiculação dos softwares (algo que deixa cada vez mais de ser praticado).

Logo, caberia ISSQN sobre os serviços prestados pelo desenvolvedor dos programas de computador de acordo com as necessidades do tomador do serviço. Contudo, no que se refere à disposição via cessão de direitos de uso desses bens virtuais não há que falar em tributação por parte do ente estatal, o que se justifica pelo entendimento de serem esses bens frutos de produção intelectual, cuja disposição no comércio eletrônico deve ser inclusive resguardada por uma imunidade tributária.

## REFERÊNCIAS

BRANDÃO, D. A. S. **Software: tributação ou imunidade?** Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito. Faculdade de Direito - Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília, 2010. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro_tributacaoequidbrasil.pdf)> Acesso em: 20/11/2019.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>. Acesso em: 10/09/2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 11/09/2019.

BRASIL. Lei do Estado do Ceará nº 12.486, de 13 de setembro de 1995. Estabelece alíquota do ICMS incidente sobre produtos da indústria de informática e dá outras providências. Fortaleza, 19 de setembro de 1995. Disponível em: <<https://bela.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematic>>. Acesso em: 14/10/2019.

BRASIL. Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Redação atualizada pelos Decretos nºs 12.095/2006, 12.365/2008 e 12.704/2010 e adequada à Lei Complementar nº 32/2006. Fortaleza, CE. Disponível em: <[https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Regulamentos/2004/RISSQN\\_Out\\_2010\\_D.pdf](https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Regulamentos/2004/RISSQN_Out_2010_D.pdf)>. Acesso em: 14/10/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.641.717 – SP (2016/0306209-0)**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Aços Villares S.A. Advogada: Sophia Corrêa Jordão. Relator: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 05 de maio de 2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/457776847/recurso-especial-resp-1641717-sp-2016-0306209-0>. Acesso em: 16/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626 – SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Advogado: PGE-SP Patrícia de Oliveira Garcia. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Advogado: Aureo Sandoval Crespo e outros. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 11 de dezembro de 1998.

CARMO, V. M.; ROSA, A. L. C. Validade da Tributação em Relação à Monetização Auferida Por Meio do Fornecimento Gratuito de Dados e do Desenvolvimento e Disponibilização Gratuitos de Programas e Aplicativos. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Curitiba. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume I: teoria geral do direito civil**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.
- FIGUEIREDO, G. L. C. **A tributação do software disponibilizado em nuvem (Software as a Service) nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda**. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade de Brasília- DF. Brasília. 2017.
- FILHO, Clézio Fonseca. **A História da Computação: o caminho do pensamento e da tecnologia**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2007.
- FILHO, J. J. R. P. **Os desafios da tributação na economia digital**. Dissertação em Ciências Jurídico-Políticas. Menção em Direito Fiscal. Universidade de Coimbra. Portugal-Coimbra. 2017. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/84100>>. Acesso em: 01/10/2019.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: parte geral**. v. 1. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- LOPES, Guilherme Ricciardi Correa. **A Tributação nos Negócios Jurídicos de Exploração Econômica de Softwares: ICMS x ISS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET – Curso de Especialização em Direito Tributário. Porto Alegre, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38 ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In: FARIA, Renato Vilela et al. (Coord). Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 556-569.
- MIGUEL, L. G.; OZAI, I. O. ICMS e a tributação das mercadorias digitais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. 2016.
- NETO, H. B. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing**. Dissertação do Curso de Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público - FGV DIREITO SP. São Paulo. 2016.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD**. Measuring Electronic Commerce: International Trade in Software, 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=softwaew%20commerce&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8>>. Acesso em: 03/10/2019.
- PADILHA, M. Â. L. P. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE. Exame da constitucionalidade da incidência da ISS e do ICMS – Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Tese de Doutorado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil, volume I.** 28<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Internet das coisas e seus desafios tributários: ISS e/ou ICMS? Eis a questão... **Direito tributário em questão: revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário.** Porto Alegre, 2008.