

DINAMICIDADE TRIBUTÁRIA NA ERA DIGITAL:

OS NOVOS DESAFIOS JURÍDICOS NAS INOVAÇÕES CONTEMPORÂNEAS

LUCAS VINÍCIUS MENEZES ALMEIDA

Bacharelado em Direito na Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim (FDCI). Técnico em Informática (IFES). E-mail: lucasvinicius@ifesclass.com

JOSÉ EDUARDO SILVÉRIO RAMOS

Professor da Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim (FDCI). Advogado. Doutor em Direito Tributário (PUC/SP). E-mail: joseduardo@silverioramos.com.br

RESUMO

O presente artigo científico busca demonstrar o contato inevitável do Direito, especialmente, Direito Tributário nas inovações da era digital. Basicamente, a temática se volta para um estudo aprofundado das contribuições do Direito Digital, como ciência e ramo forense autônomo e como é sua reflexão para o mundo dos tributos. O cenário abordado são as inovações tecnológicas virtuais (digitais), com base nas novas relações interpessoais surgidas nos dispositivos computacionais, em face de suas comunicações na rede mundial de computadores. Para tanto, o tema inicialmente se concentra em todo o estudo voltado aos *softwares*, reconhecidos, para fins acadêmicos do presente trabalho, como a estrutura inicial e principal das sistemáticas computacionais, beirando todo o universo digital, naquilo que couber. O ponto chave foi o último entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), inovador para com a tributação de programas de computador, no que diz a respeito da incidência do imposto estadual ICMS ou do municipal ISSQN, ou seja, qual de agora em diante há de incidir, independente da classificação que o *software* é enquadrado. Destarte, perante a decisão jurisdicional e seus fundamentos, dados aos critérios adotados pela corte, torna-se notável que sua repercussão tende a alcançar outras estruturas virtuais, como produtos e serviços digitais, naquilo que couber. A principal intenção deste artigo é trazer luz para com a comunidade científica para com o respectivo assunto, bem como apresentar os preceitos já preexistentes, seja por aplicabilidade direta ou subsidiária, o que valerá para evitar muitas lides e confusões sobre a respectiva temática.

Palavras-Chaves: Direito Tributário Digital. Softwares. ISSQN. ICMS. Ordem Tributária Brasileira.

1 INTRODUÇÃO

A civilização humana como um todo é marcada pela sua dinamicidade. As evoluções tecnológicas trouxeram novos rumos para todos, refletindo nas relações sociais, comerciais e logicamente jurídicas. Muito já se discute inicialmente sobre os

grandes desafios do chamado Direito Digital, desde o seu reconhecimento quanto à aplicabilidade. E num ambiente todo novo e incerto, o Direito Tributário também se torna presente.

Aliás, as inferências das novas tecnologias já estão sendo utensílio muito útil para tributação, com o uso de recursos *online* usados tanto para fiscalizar, quanto para arrecadar – até as notas fiscais são eletrônicas, como processos administrativos e judiciais muitas vezes, também. A estrutura virtual do Direito é uma consequência inevitável. Não obstante, há muitos desafios, os quais se encontram presentes pelos novos horizontes que a era digital proporcionou.

Mesmo com toda complexidade, as relações inter-humanas de se identificar mercadoria ou serviço ou outro fato gerador já tinham quase alcançado um consenso. Mas, com as novas atividades virtuais, o desafio do discernimento acabou ficando mais complicado. No entanto, recentemente houve decisões consideráveis sobre o assunto, pacificando entendimento e surgindo novas dúvidas – natureza do Direito.

Uma das grandes questões suscitadas contemporaneamente, temática central deste artigo, é a verificação de se os *softwares* são mercadorias, cuja circulação implica o Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, ou serviços, sob competência municipal, pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Na análise, é essencial a avaliação de todas as modalidades preexistentes, bem como a forma de venda, uso de licença ou demais atributos pertinentes.

A verificação para com os programas de computador é um ponto de partida que repercutirá em ditames gerais para com os serviços e produtos digitais. Tal qual são os *softwares* para com o discernimento entre esses dois impostos de competências distintas, repercute-se em todo o mundo digital. Aplicações sistematizadas que usam prioritariamente a *internet* fazem parte do cotidiano de muitos cidadão brasileiros e possuem repercussão mundial. Seja uma rede social, serviço de *streaming* ou até o jogo eletrônico, independentemente da forma com que faticamente estão sendo tributados atualmente, o ponto de estudo é vislumbrar como eles realmente deveriam ser tributados.

De todas estas relações há incidência de tributos, tanto nacionais, em regime de competências dado pelo sistema federativo, como internacionais, respeitados as particularidades de cada país envolvido, bem como acordos internacionais que o Brasil seja signatário.

Com efeito, é percebido nessas questões que são apenas “a ponta do *iceberg*”, valendo o Direito Tributário evoluir nos seus estudos muito mais para alcançar os ditames dessa atual geração. Ademais, é preciso que a estrutura jurídica para tanto busque aprimorar para este cenário o quanto antes, pois quanto mais o tempo passa novas serão as dificuldades; se, todavia, não forem resolvidas, apenas se acumularão. Contudo, não se deve olhar esta situação como um mero problema, mas uma oportunidade da sistemática forense ser uma protagonista internacionalmente, sob frutos de melhor organização jurídica e desenvolvimento nacional em todos os setores.

2 REPERCUSSÕES DO DIREITO DIGITAL E DE DEMAIS RAMOS FORENSES

Não se poderia falar do Direito Tributário na *internet*, sem o uso do Direito Digital. Afinal, a própria criação dessa modalidade jurídica de forma tão recente possui a finalidade de regulamentar as relações forenses no ambiente digital. Claro, tudo ainda é muito novo, muitos ainda até questionam se o Direito Digital é de fato uma estrutura autônoma, ou só uma particularidade do Direito Civil. Mas, de fato, é notável que a sua fama só está crescendo, e como visto a sua repercussão em diversas outras

áreas, tais quais Direito Penal e Civil e agora para com o Tributário, com certeza a história há de se repetir.

Na verdade, muitas das modalidades jurídicas são fruto de um estudo mais aprimorado de uma outra matéria mais geral, tal qual o próprio Direito dos tributos, uma vez que sua originalidade se dá pelo Direito Financeiro, em ardor mais especializados nos estudos das Receitas Públicas. Para tanto, nas palavras deste artigo, considera-se o Direito Digital como um estudo especializado autônomo, sob inferência mista a diversos ramos jurídicos e ganhará mais espaço nos próximos tempos.

Com efeito, é necessário aprimorar os horizontes, aos traços de verificar o tal Direito muito mais do que a proteção de dados pessoais (também algo muito importante) como inicialmente utilizado, mas sendo uma estrutura auxiliadora para com todos os demais ramos forenses conseguirem também alcançar o uso nos meios tecnológicos, auferidos a todas as relações interpessoais, agora nesta nova era digital. Para tanto, como dito anteriormente, a aparente “ponta do *iceberg*” é a descoberta de um “Direito Tributário Digital”, em que a regra-matriz de incidência tributária:

As normas em geral e, em particular, as tributárias, em sua estrutura lógica, são compostas de duas partes, a “hipótese de incidência” e a “consequência jurídica”. Na hipótese estão descritos os fatos aos quais se liga o dever jurídico. Na consequência está o dever jurídico e seu conteúdo, que é a própria obrigação tributária, a prestação devida. [...] Unicamente diante de uma norma tributária com essa completa estrutura é possível ao sujeito passivo cumprir seu dever tributário de pagar o tributo, obtendo a desejada quitação e fazendo com que o dinheiro ingresse nos cofres públicos. (CASSIANO, 2000, p. 45)

E todos os demais institutos passarão por novos rumos, onde o tempo e o espaço são relativizados. Com efeito, as atribuições tributárias implementadas virtualmente seguiram um rumo singularizado, em uma tendência para as novas evoluções jurídicas.

Ademais, não só do ramo digital refletiria o tom tributário, já que em sua essência, o mundo dos tributos segue a ideia de refletir demais ramos jurídicos. Adstringindo tamanha abrangência deste cenário, como a temática central foca nos *softwares* e produtos e serviços digitais, é notória a repercussão jurídica civil em suas relações, com um toque considerável dos direitos autorais por se tratar predominantemente de atividades intelectuais. Afinal, nesse cenário há circulação de bens e serviços, o que entoa diretamente para com fatos geradores previstos na vigente ordem forense tributária.

Para tanto, antes mesmo de compreender os tributos nestas relações virtuais, é essencial como essas relações faticamente ocorrem, como os demais ramos jurídicos, especialmente civil contratual e autoral as tratam, e só após verificar verdadeiramente como o Direito Tributário há de repercutir corretamente.

3 SOFTWARES

Ao marco do que é ser digital, nada mais justo que o principal imbróglio sob marco a tal temática seja a essência de toda tecnologia inteligente apta ao mundo virtual: o *software*. Aliás, sem ele sequer poderia falar em Direito Digital ou qualquer acepção virtual como se conhece hoje, pois ele é a estrutura computacional que permite a todos os dispositivos (computador, *notebook*, tablet, celular, relógios inteligentes) trazerem ao usuário essa sistemática efetivamente digital. Para tanto, tem-se como definição:

Programa; reunião dos procedimentos e/ou instruções que determinam o funcionamento de um computador.

[Informática] Conjunto dos elementos que, num computador, compõe o sistema de processamento de dados; todo programa que se encontra armazenado no disco rígido. (TRABALHO, 2022)

Não obstante, a própria legislação brasileira conseguiu alcançar um conceito ainda mais preciso, o que determinará a sua identificação para fins legais, segundo a lei nº 9.609/1998:

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, 1988)

Para tanto, no mundo da informática existe uma série de classificações, cada um com uma finalidade distinta. E, da forma como é empregado, licenciado, dado para uso, possibilidade de cópias, modificações, exclusividades ou não, do fato gerador pertinente, o tempo e competência tributária, tudo há de valer para tributação, sendo o discernimento um dos principais desafios contemporâneos.

3.1 Atributos essenciais

Assim, como a doutrina disciplina em outras áreas da ciência jurídica, para níveis acadêmicos deste artigo, é essencial traçar atributos (características) essenciais que todo *software* precisa ter por exegese, interessantes à ciência forense, sem adentrar nas atribuições técnicas atinentes. Isso é reflexo de como a legislação pátria trata do respectivo tema, bem como o costume e principalmente contratos, sendo todos nas palavras de Miguel Reale (2002) considerados fontes do Direito: “Esclarecido que a doutrina não é propriamente uma fonte do Direito, cumpre salientar a importância do *poder negocial* como força geradora de normas jurídicas”. Para com este último, é ressaltado o como tem o condão de ser efetivamente gerador de norma jurídica.

Para tanto, são pertinentes 7 (sete) atributos, considerados indispensáveis na natureza jurídica de um programa, independentemente da classificação que ele se instaure. Primeiramente, há o título, considerado o nome propriamente dito ou elemento identificador do programa de computador, o que é requisito de registro pela lei nº 9.609/1998, art. 3º, § 1º, II. Ao mesmo preceito normativo, configura-se um outro atributo denominado de finalidade, o que engloba sua descrição e para quê, de fato, trata-se o pertinente *software*.

Na sequência, ainda sob a perspectiva da referida lei e parágrafo, mas para com o inciso I, verifica-se a necessidade do desenvolvedor originário e do titular. O próprio inciso permeia a possibilidade de ambos poderem ser o mesmo ou não, mas, até se forem ambos os atributos dados a mesma pessoa, considera-se características distintas e essenciais ao programa. Tem-se a terminologia desenvolvedor originário destinado ao que a lei chama de autor do *software*, mas sob o ângulo acarretado pela lei nº 9.610/1998, a qual trata de direitos autorais, com aplicabilidade subsidiária para com os programas de computador. Nela, o art. 5º, XIV, traz a ideia de autor originário, ou seja, aquele efetivamente criou, valendo ao caso dos programas, por estar no ramo de desenvolvimento, a denominação atributiva desenvolvedor originário. Isso é diferente de titular, pois este é quem tem os direitos sobre o *software*; e, em regra geral, o criador do programa é tanto desenvolvedor originário, como titular, mas se porventura este transferir os direitos inerentes a terceiro, passou-se a titularidade. Com efeito, a titularidade pode ser alterada, por qualquer relação negocial jurídica, não obstante o desenvolvedor originário não poderá ser alterado, por se tratar de fato jurídico, simplesmente.

Ademais, atributo predominantemente jurídico é a licença, porque todo programa de computador, por força da lei n° 9.609/1998, capítulo IV precisa de licença por essência, configurando-a como contrato tipificado da legislação pátria para tanto. Por ser uma relação contratual por natureza, seus preceitos tendem a repercutir em todo o mundo jurídico, inclusive no tributário.

Por fim, valendo aos últimos atributos, apesar de técnicos em essência, entretanto sob repercussão jurídica notável, tem a versão e a categoria interna. O primeiro revela-se identificado por numeração e marca a atualização que o tal programa possui; essa disposição demonstra que os *softwares* não são meramente uma mercadoria (como muitos achavam), pois há um serviço constante *a posteriori* a fim de trazer manutenção e aprimoramentos, tornando a ideia de *software* um serviço por natureza. E a categoria interna é justamente a estruturação de versão dada por qualidade e preço do programa de computador, em que na hora de uma compra, por exemplo, há ao mesmo *software* equivalente versões mais baratas e mais caras, de acordo com as funcionalidades ofertadas em cada um deles. Esse atributo acarreta a possibilidade de *upgrade*¹, em que, se for comprado uma versão superior e mais cara, o valor corresponderá a diferença das categorias – muito importante para se calcular a base de cálculo do tributo pertinente.

3.2 Classificação

Reconhecidos os principais atributos, é notável que pela similaridade é possível agrupar os *softwares* em um campo forense a serem repercutidos em todas as esferas de direitos pertinentes. Como, a hodierna legislação pátria ainda está em ápice muito inicial sobre o tema, tal qual a doutrina, valendo meramente de reflexos gerais, sem um tratamento distintivo, como tal temática merece, eis que neste artigo, há tratadas algumas classificações, reconhecidas pelas relações comuns ocorridas tanto nacional e internacionalmente, em todas as fontes de Direitos alcançadas.

Isso é de suma essencialidade, pois conferindo a verificação na consagrada teoria de Carvalho (2019), chamada de regra-matriz de incidência tributária (RMIT), a cada classificação, haverá maior precisão no seu discernimento.

Desta forma, o presente artigo contempla, como medida metodológica de pesquisa, parâmetros qualitativos e quantitativos dos *softwares* e sua repercussão jurídica, baseados nos atributos pertinentes a eles e a RMIT – os parâmetros classificativos podem refletir o universo forense e o tecnológico ou apenas algum deles. Tanto os atributos como as classificações foram reunidos em aspecto inovador (autoral) e exclusivo deste trabalho, já que num ambiente que tanto o Direito, quanto o universo digital ainda são muito novos, estando em fase de amadurecimento, é conveniente e oportuno o uso da metodologia de pesquisa científica exploratória, a fim de trazer discernimentos preliminares sobre o vasto assunto em tela.

A proposta da pesquisa exploratória é identificar algo, ou seja, um possível objeto de estudo ou uma problematização que poderá ser alvo de futuras pesquisas.

Por norma, esse tipo de pesquisa serve para aproximar a comunidade científica de algo (fenômeno, sistema, objeto, etc) desconhecido ou pouco explorado. (MUNIZ, 2022)

Com efeito, tais parâmetros são uma mistura de intersetorialidade dos campos científicos, tanto ao aspecto teórico e acadêmico preexistes, além das realidades das relações inter-humanas digitais, relevantes ao campo jurídico-tributário, sob intuito de

¹ Refere-se à metodologia de atualização do programa de computador, mas com acepção evolutiva mais acentuada: é utilizado para inovação da experiência do usuário na troca do *software* por uma versão melhor, seja por ser mais recente, ou por ter maiores funcionalidades.

servirem como bases da exploração científico-acadêmicas do respectivo assunto. Destarte, eis abaixo as classificações elencadas neste bojo inicial temático.

3.2.1 Tipo

Aos preceitos técnicos, há 3 (três) tipos dos quais possa se classificar qualquer programa de computador: sistema, aplicativo e programação. Tem-se programa sistema aquele que é inerente ao funcionamento do dispositivo computacional, com o grande exemplo dos sistemas operacionais, como *Windows*, *MacOs*, *Android*, *IOS* e muito mais. Essa classificação se dá pelo fato de englobar um conjunto de funcionalidades e aplicações ao usuário, sem os quais, sequer seria possível ligar o dispositivo ou, melhor dizendo, utilizá-lo. Geralmente, esses *softwares* são pré-instalados, tendo o seu valor agregado no momento da compra do aparelho.

Já os programas aplicativos são aqueles de uso variado que são instalados a *posteriori* pelo usuário² ou já vêm pré-instalados, por uma medida de conveniência. Os aplicativos abarcam um mundo de possibilidades de acordo com sua finalidade e necessitam do sistema operacional para funcionarem. Ainda é mais importante salientar que como uma peça de carro que é compatível a uma marca, modelo e ano do veículo, assim também são os aplicativos para com o sistema operacional, pois requisitam serem instalados só nos sistemas operacionais compatíveis a eles.

E por fim, dado por alguns autores técnicos, há os chamados *softwares* programação, os quais representam a categoria de segundo plano dos preceitos computacionais. Isso pois, em regra, o usuário comum não percebe tais programas, pois sua finalidade é fazer com que os *softwares* aplicativos funcionem. É o exemplo dos compiladores e interpretadores de programas, são, obviamente, mais presentes para desenvolvimento, mas também estão presentes para com o usuário final, sob funcionalidade de segundo plano, imperceptível e quando necessários, geralmente instalados juntamente com o aplicativo, tornando essencial, por essência. Neste sentido, são tratados mais como insumos, do que meramente independentes, propriamente ditos.

Os sistemas operacionais como Windows, macOS, Linux, iOS, Android, por exemplo, são softwares de sistema [...] Os softwares de aplicação, por sua vez, são os programas que você conhece: players de vídeo e música, jogos, editores de textos, calculadoras, navegadores, apps de redes sociais [...] São as ferramentas usadas pelo programador para desenvolver novos softwares e programas. Usam diferentes linguagens de programação [...] (GOGONI, 2019)

Salienta-se que para essa categoria, aufere-se mais o critério matéria e quantitativo, segundo a RMIT. Uma vez que além de se verificar o objeto em questão, sob seu valor e tudo mais, há dependência dentre eles o que leva a caracterizar valores agregados, e até fatos geradores distintos, como será melhor depreendido mais abaixo.

3.2.2 Titularidade e desenvolvedor

Recorrendo aos dois atributos conceituados anteriormente denominados de desenvolvedor originário e titular, destes é possível reconhecer pertinente classificação, em que ambos podem ser: pessoal, coletiva ou anônima. É pessoal quando o sujeito é indivíduo único, pessoa física, nos termos da lei, por isso pode-se compreender sinônimos nesta classificação tanto pessoal, como individual. Já o coletivo é verificado quando o titular ou o desenvolvedor sejam uma organização, um

² Pessoa que utiliza o *software*, sendo o verdadeiro destinatário para o qual ele é desenvolvido.

grupo ou uma empresa, o que para este rumo é mais comum, conferindo a tal entidade este título, vide lei 9.609/1998, art. 4º, caput, dado por presunção. E por fim, anônimo, quando desconhecido.

Salienta-se observar que a classificação titular e a desenvolvedor são distintas, sendo a primeira para com o atributo titularidade e a segunda para o desenvolvedor originário. Portanto, pode um programa ser classificado como desenvolvedor pessoal e titularidade coletiva, por exemplo. Para tanto, isso é indispensável para com o critério pessoal da RMIT, onde se reconhece os sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

3.2.3 Licença

Por força da legislação pátria o *software* tem natureza jurídica de direito autoral e toda forma de relação negocial, ainda que gratuita, seja para uso, comercialização ou transferência de tecnologia deve ser dada por um contrato tipificado compulsoriamente como licença, vide lei nº 9.609/1998, art. 9º a 11.

Percebendo a importância, portanto, da licença para os programas de computador é percebido como essa repercute em todo ambiente jurídico. Com efeito, muitas são as classificações que podem se extrair dela, com base nos ditames gerais de contrato no direito civil e os voltados à propriedade intelectual, especialmente a autoral.

Primeiramente, pode-se classificar quanto a permissão da licença, podendo ser: uso, produção, comercialização, distribuição e suplementação. Lembrando que esta classificação excepcionalmente pode ser cumulativa com suas categorias, ou seja, um mesmo *software* pode ter uma licença que se enquadra mais de uma das categorias citadas. Desta classificação, os nomes são bem intuitivos, mas para não gerar dúvidas, salienta-se que a licença de uso é para permitir o seu funcionamento, geralmente ao usuário final: o bojo de fato para que o *software* seja feito.

Licença de uso

Este é um tipo de licença em que as empresas podem utilizar o software instalado apenas em determinada máquina, bem como as suas atualizações. [...] (BÄR, 2018).

A licença de produção, presente nomenclatura na lei de programas de computador, art. 10, § 1º, I, é a que permite a efetiva produção do *software*, deve-se depreender este conceito tanto, para produção do programa originalmente, como derivações, tal qual atualizações e versões aprimoradas (categoria interna³).

Já a licença de comercialização está disciplinada na referida lei art. 10 como um todo, em que confere direito de comercializar o *software*. Do mais, como há a prática de licenças gratuitas, não se verifica adequado configurar o direito de distribuir como se fosse tão-somente licença de comercialização; com efeito, preconiza-se licença de distribuição a conferida o direito de distribuir gratuitamente um *software*, aplicados os mesmos moldes, da legislação pátria, os preceitos da licença de comercialização, no que couber. Por fim, nesta classificação, considera-se licença de transferência de tecnologia de programa de computador, disciplinado no art. 11, da referida legislação.

Continuando, classifica-a também quanto a retribuição da licença, a qual pode ser gratuita (*freeware*⁴), onerosa ou dependente. Neste sentido, verifica-se que no

³ Entende-se, para fins deste artigo, que a categoria interna é a coleção de versões, das mais baratas para as mais caras de uma linha de *softwares*.

⁴ Termo na comunidade internacional que representa os programas de computadores com destinação de serem distribuídos de forma gratuita.

englobo tributário quanto a comercialização de *softwares* em território pátrio, os tributos pertinentes (ICMS e ISS) possuem alíquota *ad valorem*, para tanto, em regra, nas licenças gratuitas não há incidência de tributos, como de fato não é; mas, isso não exime os sujeitos de obrigações tributárias secundárias, também chamadas de acessórias, nos termos da lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 113; portanto, um bom controle distributivo é recomendado.

Não obstante, perante qualquer obscuridade que preexista ou venha a existir é necessário deixar claro que a incidência tributária a *softwares* gratuitos é uma afronta a toda comunidade técnica internacional, uma vez que faticamente todos ou boa parte utilizam desses programas, inclusive a administração pública. Comumente, são programas distribuídos gratuitamente pela *internet*⁵, com fins de contribuir com a sociedade como um todo. Haver um tributo nesse estilo seria um óbice a todos os desenvolvedores, o que desmotiva esta importante ala da sociedade digital.

Na sequência, entende-se por licença onerosa aquela que efetivamente cobra pelos artifícios inerentes a ela, relacionado a contratos onerosos como de praxe (o equivalente jurídico preexistente aplicado à relação forense). E os dependentes necessitam de outra licença para devida utilização. É uma prática digital ainda introdutória, mas muitos *softwares* por questões de dependência precisam de outro para devido funcionamento; e, em algumas relações, por conveniência comercial, por exemplo, há de vir numa licença, no campo de pacote, outro programa independente de funcionamento, como uma cortesia.

Também é possível classificar a licença quanto o quantitativo para com o usuário, podendo ser singular ou múltipla. É licença singular, conferida a um único usuário, enquanto a múltipla se destina a dois ou mais usuário. Nesta, haverá um titular ou organizador, podendo nomear os demais usuário, auferindo poderes ou funcionalidades, nos limites da licença. Portanto, ao adquirir a licença não é necessário que seja por todos os usuário, mas por seu representante, geralmente, caso seja onerosa, o que há de comprá-la, porém nada impede que a compra de uma licença seja feita diretamente a mais de um usuário, tornando todos efetivamente donos dela.

Ademais, pode-se classificar quanto à finalidade da licença, sendo um pretexto crucial na comercialização de *softwares* como um todo. Destarte, pode-se classificar como sendo para finalidade pessoal, comercial, categórica ou específica. Se a utilização for para o uso pessoal, tem-se a licença pessoal; entretanto, caso o uso do *software* for para ambiente empresarial, ou ao menos se aufera renda, tem-se licença comercial – no mercado as licenças comerciais são consideravelmente mais caras do que de uso pessoal. Também há licenças categóricas que trazem aspectos de preço ou utilidades a categoria de usuário – geralmente são ofertadas de formas gratuitas para estudantes por exemplo, são as chamadas licenças semi-livres. E, por fim, considera-se licença específica se houver uma finalidade distinta das dadas até agora, assegurado a autonomia civil, neste quesito. Ainda, a licença pode ser classificada quanto a sua vigência, a ser perpétua, temporária renovável e temporária não-renovável.

E finalmente, de todos os aspectos da licença já tratados, evidenciado que se trata de um contrato típico, por abarcar algo tão abrangente como comercialização de programas de computador, faz necessário, nos termos de estudo deste artigo verificar certas tipificações (subtipos de um contrato típico legalmente), dado nas relações negociais e costumes e inferências internacionais. Assim, a licença pode ser tipificada como: proprietário, *software* livre e código aberto. Antes de adentrar na explicação de

⁵ Rede mundial de computadores, meio virtual principal, onde há troca de informações, distribuição de programas, produtos e serviços digitais.

cada uma, salienta-se que, tanto pela legislação pátria, como pelo escopo vigente internacional, os programas por terem adepto intelectual ao nível de propriedade intelectual autoral, automaticamente possuem inferência *copyright*, o que implica exclusividade ao desenvolvedor, qualquer coisa além dessa precisa ser outorgado por ele, mediante contrato de licença. Ademais, o registro do programa propriamente dito é um mecanismo de segurança e publicidade, mas a tutela jurídica para tanto independe que o *software* seja realmente registrado, bastando provar a paternidade do tal, vide art. 2º § 3º, da lei nº 9.609/1998.

A licença tipificada como proprietário, como no mercado de *softwares* é conhecida, é dada aos programas com uma estrutura de desenvolvimento e distribuição, em regra, mais organizada. Nestas licenças, há restrições e a ênfase pertinente para que os direitos de fato pertencerem ao titular. Isto já é dado por lei, contudo, em nível internacional, tal licença demonstra claramente que aquele que utiliza determinada cópia do *software* é usuário e não titular, por isso não tem permissão para modificar ou redistribuir, praticamente uma licença típica de uso, mas é assegurado autonomia das partes, aos termos da licença e da lei.

Neste passo, há a licenças de avaliação, subtipo da licença de proprietário, conhecidas como *trial*.

Trial: versão de teste de vários softwares. É disponibilizada algumas funções, geralmente por 30 dias, para que o usuário experimente o programa para saber se ele atende às suas necessidades. (FERREIRA, 2007)

Aparente ser um subtipo da licença proprietário e confere ao usuário a possibilidade de uso do *software* gratuita e temporariamente para ver o que acha, similar a um *test drive*. Juridicamente, trata-se de um contrato gratuito, sob termos de uso (limites da licença), e preliminar, em regra, já que geralmente dispõe assegure-lhe o preço de oferta no prazo de utilização, ou a tempo determinado.

Uma outra tipificação, também considerada subtipo da proprietário, é a licença de usuário final, conhecida como *end user licence agreement* (Eula), pois traz consigo uma declaração jurídica que o uso daquele *software* é para usuário final, não valendo a ser distribuída ou copiada, nem utilizado como insumo de outro *software* – esclarece-se que esta licença pode ser utilizada no processo intermediário até na criação de outro *software*, mas não considerada objeto agregado a este se por ventura for distribuído o comercializado, afinal os poderes nela auferidos discorrem para tão-somente o usuário final e não a outros clientes que este usuário final tenha.

Um contrato de licença de usuário final (EULA) é uma licença que dá ao usuário o direito de usar um aplicativo de software de alguma maneira. Os EULAs são projetados para impor limitações específicas de uso de software, como apenas o uso do software em um computador. Ao entrar no contrato, o usuário recebe permissão para usar e se beneficiar do software. (RHODA, 2022).

E, uma das grandes primícias da era digital, algo que é bem incentivado na comunidade técnica e uma nova forma de mercado são os *softwares* livres, os chamados gratuitos. São reflexos predominantemente da licença gratuita apresentada logo acima; entretanto, diferentemente das licenças “proprietário” do subtipo “avaliação”, que são conferidas a um prazo específico, as de *softwares* livres correspondem ao conceito de *copyleft*. Elas permitem a cópia e distribuição gratuita dos programas e impede que qualquer um registre o *software* como sendo seu e o proteja com exclusividade e cobre por ele.

Copyleft: retira barreiras à utilização, difusão e modificação do software, mas impedem a utilização não-autorizada. Ele requer que as alterações sejam livres, passando adiante a liberdade de copiá-lo e modificá-lo novamente. (FERREIRA, 2007)

Em regra geral, apresentam ser contribuições para sociedade, ajudando diversos usuários, empresas e repartições públicas em seus afazeres e de fácil acessibilidade. Muitos são estritamente gratuitos, por desenvolvedores que para este fim vivem de doações, por exemplo, e outros consideram uma contraprestação não diretamente pecuniária, mas vinculam anúncios para com o seu uso. Desta tipificação da licença, houve 2 (duas) grandes derivações marcantes na história da informática. A primeira é *Gnu GPL*⁶, onde representa um termo contratual internacional de uso, uma estrutura jurídica de forma a facilitar para os desenvolvedores adeptos a tal movimento, mas com ressalvas em sua modificação e distribuição (era similar a ideia original de *softwares* livres, mas com uma estruturação jurídica formalizada e facilitadora para com os criadores).

GPL: a Licença Pública Geral GNU acompanha os pacotes distribuídos pelo Projeto GNU (General Public License). É a mais utilizada, sendo adotada pelo Linux. Ela impede que o software seja integrado em um software proprietário e garante os direitos autorais. Não permite que as liberdades originais sejam limitadas, nem que sejam impostas restrições que impeçam a distribuição da mesma forma que foram adquiridos. (FERREIRA, 2007)

Daí, como uma versão mais radical ainda, há os chamados *softwares* de código aberto (*open source*), os quais transmitem a toda comunidade a possibilidade não só de utilizar gratuitamente, mas de fazer modificações e aprimoramentos – uma espécie de cooperação virtual global.

Open Source: o software de código aberto é aquele que disponibiliza seu código fonte e restringe-se aos termos técnicos da questão. Pode ser livre, ou proprietário. Algumas empresas como IBM, HP, Intel e Nokia investem em software de código aberto. (FERREIRA, 2007)

Aos aspectos da RMIT na licença, devido à complexidade e perceptível o quanto ela aufere em diversos critérios da teoria, se não todos, para falar a verdade. Porque repercutem com toda natureza jurídica dos *softwares* em si – é pela licença o mecanismo de ligação mais direta para com o Direito Tributário, sendo ela a chave essencial para vislumbrar como ele realmente há tratar deste virtual cenário.

3.2.4 Distribuição

A distribuição é forma como o *software* é circulado no ambiente. Aos termos deste artigo, dá-se distribuição a circulação genérica e comercialização, uma forma de distribuição, de onde se aufira renda. Destarte, pode ser classificado quanto ao meio e à coordenação. Verifica-se meio quando sendo físico, ao suporte em que ele é apresentado à circulação, como DVD, CD ou até *pen-drive*, são comercializados, em regra, por meio de licença onerosa, ou ao menos, torna-se no final das contas oneroso, até pelo meio físico que o contém – inclui-se também os programas pré-instalados. De outro passo, o meio digital, também chamado de virtual, é quando a distribuição é feita sem a necessidade de comunicação física, mas principalmente na rede mundial de computadores, denominada *internet*, ou até *intranet*⁷, ou qualquer outro meio equivalente.

Neste ponto, os *softwares* ganharam o aspecto de se assimilarem muito mais a serviços propriamente dito, pois recebem atualizações recorrentes, tornando como um serviço contínuo no final das contas – não que isso não ocorresse antes no meio

⁶ *General Public License* (licença pública geral) da GNU, a qual representa um termo internacional, disponível a qualquer desenvolvedor que queira aderir para seu determinado *software*, referente a um contrato de licença pré-moldado, sob a finalidade de se enquadrar como *software* livre – mas nem todo precisa aderir a esta licença para ser classificado dessa forma.

⁷ Rede de computadores internas, muito utilizada em empresas, repartições públicas e universidades.

físico, mas até para tal feito a onerosidade recorrente também era inerente. Neste meio digital também tornou possível a circulação mais engajada dos chamados *softwares* livres, com todos os seus subtipos, pois não haveria qualquer valor direto para com a aquisição, bastando ao usuário fazer o *download*⁸. Também possibilitou o surgimento de nova categoria de softwares estritamente digitais ou com suma dependência disso, como os SaaS⁹, IaaS¹⁰, PaaS¹¹ e HaaS¹².

Perante este universo que diminuiu distâncias e facilitou a aquisição e circulação dos programas, a facilidade foi tamanha que acabou permitindo certa obscuridade com tal circulação, ainda sob preceito lícito. Para isso, a fins acadêmicos exclusivos do presente artigo (critério de classificação criado para este trabalho, como método de pesquisa), pode-se classificar a distribuição também como totalmente coordenada, parcialmente coordenada ou não coordenada. O critério aqui empregado é justamente ao fator da estrutura organizacional da distribuição do *software* em que onde ele é distribuído, a quem é distribuído e quem o distribui.

Caso a resposta das três últimas perguntas seja positiva, ao ponto de terem controle total de todos que estão a utilizar o *software* licenciado, pode se dizer que a distribuição é totalmente coordenada. Se apenas algumas forem não havendo precisão, considera-se que é parcialmente coordenada, e não depreendendo nenhuma, como ocorre com a titularidade anônima, por exemplo, tem-se não coordenada distribuição. Os efeitos tributários para com esta classificação se dão para com a fiscalização, o que confere ao contribuinte de uma distribuição que não seja totalmente coordenada a impossibilidade de cumprir com possíveis obrigações acessórias.

3.2.5 Unidade

Por fim, bem sucintamente, reconhece-se o *software* ao quesito de unidade, pois sua distribuição pode se dar de forma singular, conferindo um só *software*, da forma de pacote, sendo um conjunto de programas de computadores em regra independentes para uso e sistema, sendo um aglomerado de programas interdependente para uma finalidade específica.

4 PACIFICAÇÃO NO JULGADO DO STF

Perante toda esta sistemática pertinente aos *softwares*, eis que o mundo prático tributário acarreta determinados fatos geradores de acordo com a comercialização ou distribuição, bem como a cada fase do ciclo de vida deste importante produto digital. Destarte, na comercialização, propriamente dita, a grande dificuldade se dava em considerar se o tal era um serviço ou uma mercadoria. Isso incidiria diretamente ao

⁸ Método do qual se baixa determinado conjunto de informações de uma rede, bem como programa, arquivos e similares.

⁹ *Software as a service* (*software* como um serviço) são programas de computador que são acessados pela *internet*, não sendo instalados no dispositivo computacional do usuário. Quando são pagos, geralmente é cobrado uma mensalidade.

¹⁰ *infrastructure as a service* (infraestrutura como um serviço) é similar a ideia de SaaS, porém o intuito é destinado a capacidade de processamento, em outras palavras *hardware*. São contratados poder de processamento, seja por mensalidade ou por uso periódico, para fins específicos, geralmente industriais.

¹¹ *platform as a service* (plataforma como um serviço) acarreta a ideia tanto de SaaS mais IaaS, pois são ofertados serviço completo tanto de *hardware* como de *software*, para a uma finalidade específica – muito comum para hospedagens gerais.

¹² *host as a service* (hospedagem como um serviço), ou simplesmente serviço de hospedagem, é uma estrutura especializada de PaaS, com destinação para websites (sítios eletrônicos).

fato gerador, uma vez que se fosse considerado mercadoria, aplicar-se-ia o ICMS, disposto no art. 155, II, da CRFB; não obstante, caso fosse considerado serviço, o ISS, positivado no texto constitucional, art. 156, III, seria o pertinente tributo, aplicando-se tão-somente um dos dois, sob pena de bitributação¹³.

Ambos são tributos do tipo imposto e estão sob competência de entes federativos diversos. Afinal, o ICMS está sob competência estadual, possui a legislação disciplinadora a lei complementar (LC) n° 87, conhecida como lei Kandir. O fato gerador (hipótese de incidência) é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transportes intermunicipal ou interestadual e de comunicação, bem como residualmente os que não configuram o ISS. Ademais, este mesmo imposto, também chamado de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal e incide sobre serviços prestados, fora os contemplados constitucionalmente para com o ICMS. É disciplinado pela lei complementar (LC) n° 116.

De certa forma, ambos os impostos possuem certa similaridade, pois seus fatos geradores estão diretamente ligados ao comércio e possuem alíquotas *ad valorem*¹⁴. Porém, no geral correspondem a efeitos jurídicos bem diferentes. Além da competência, as alíquotas possuem uma distância acentuada, já que o tributo municipal possui limite de ser no máximo de 5% (cinco por cento) e mínimo de 2% (dois por cento), vide LC 116/2003, art. 8º, II e 8º-A, respectivamente; enquanto, as alíquotas para o imposto estadual são estabelecidas seus limites por resolução no Senado Federal, comumente, no território pátrio acima dos 20% (vinte por cento).

Além disso, há ainda o princípio tributário constitucional da não-cumulatividade, o que presta a compensação a cada operação. Entretanto, só é aplicado ao ICMS e IPI¹⁵, na regra geral e não ao ISS.

Não obstante, de tantos passíveis impactos, o imbróglio digital entoava se os programas de computador eram, de fato, serviços ou mercadorias como um todo. Portanto, o anterior entendimento era: se o *software* foi criado de forma especializada para um determinado cliente, considerá-lo-ia serviço, pois a repercussão como uma atividade prioritariamente intelectual era notável; contudo, caso fosse distribuído em escala, os chamados *softwares* de prateleira¹⁶, este assumiria o papel de mercadoria.

Em tese inicial, isso até parece fazer algum sentido, não obstante esta sistemática não observou um ponto muito crucial que é a intelectualidade em seu desenvolvimento. Seja ele produzido de forma específica ou vendido em escala, a interioridade como atividade tipicamente intelectual persiste. Não se pode considerar o tal como mercadoria, pois, de fato não é mercadoria, mas um serviço tipicamente intelectual ainda que de forma sistematizada.

É neste sentido que a LC 157/2016, a qual alterou a redação da lei complementar n° 116, elencou tais *softwares* como sendo serviços. Todavia, mesmo com o dispositivo legal, a sua aplicabilidade, propriamente dita, estava longe de concretizar-se. Os tribunais, como um todo, estavam ignorando por completo tal disposição legal, permanecendo no mesmo cenário anterior. Os estados estavam

¹³ Terminologia tributária dada para o fenômeno de dois ou mais entes federativos diferentes cobrarem tributo pelo mesmo fato gerador. Não se pode confundir-lo com *bis in idem*, em que no mundo tributário representa a tal cobrança duplicada, mas pelo mesmo ente federativo.

¹⁴ Tipo de alíquota mais comum adotada no Brasil, onde o cálculo do tributo é feito pela base de cálculo multiplicada por um percentual (alíquota). É diferente das alíquotas *ad rem*, também chamadas de alíquotas específicas, em que o valor do tributo é atribuído por um valor fixo a cada quantidade – usada muito na importação.

¹⁵ Imposto sobre Produtos Industrializados, tributo de competência da União, positivado, no artigo constitucional n° 153, IV

¹⁶ Programas de computadores pré-moldados, ou que a sua distribuição é feita de forma automatizada, bem iguais, fornecidos aos usuários consumidores.

apresentando em suas leis a incidência dos *softwares* normalmente e efetivando as pertinentes cobranças para tanto, com base principal no Convênio ICMS nº 181/2015 – é peculiar um convênio ter força superior a uma lei complementar nacional e tributária, como ocorria na prática. Com efeito, nesse cenário de insegurança jurídica, foi necessário destacar uma pacificação desse entendimento pelo próprio STF¹⁷ - afinal, desrespeitar os preceitos de competência tributária disciplinados por uma lei complementar, nos moldes do art. 146, da CRFB, é uma inconstitucionalidade, de impactos a todos. Precisava de uma harmonização e no início do ano de 2021, isso ocorreu, com o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade nº 1945 e 5659. Esta última está sob ementa logo abaixo.

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

(BRASIL, 2021).

Tal jurisprudência trouxe a consolidação do que a própria lei complementar nº 157 quis trazer. Como ressaltado na própria ementa e no voto do relator, o simples fato de haver a configuração de tal hipótese como serviço aos ditames do ISS já bastaria, uma vez que por égide do art. 146 da CF¹⁸ é o método de pacificação, tal como norma geral disciplinadora de toda relação tributária no território nacional: é isso que impede de haver conflitos de competências, por exemplo; e não respeitar é o mesmo que desrespeitar a vigente ordem constitucional.

Contudo, a fundamentação dessa decisão chama atenção em abrir um leque de possibilidades do que seria efetivamente serviço. Isso poderia aumentar a gama de incidência do ISS, aos que estão no rol anexo da vigente lei complementar, mas

¹⁷ Supremo Tribunal Federal

¹⁸ Constituição Federal

que o ICMS é o que na prática incide. O ponto de considerar os *softwares* como prestação de serviços é muito mais que uma atividade nitidamente intelectual; mas, pelo acórdão, por receber atualizações¹⁹ recorrentes para manutenção e aprimoramento, torna uma prestação de serviços continuada por tempo indeterminado, de fato. Essa interpretação é depreendida pela sistemática adotada hodiernamente pela corte, seja pela perspectiva de atividade intelectual ou seus equivalentes preexistentes em outrora, como o SaaS, o que se vê na própria continuação da ementa em tela:

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

(BRASIL, 2021)

De qualquer forma, uma coisa se tornou clara: a comercialização de programas de computador não é considerada circulação de mercadorias, para fins tributários, mas prestação de serviço, seja qual for a finalidade ou a forma de como é distribuído. Não há incidência de ICMS, mas ISS tão-somente de agora em diante, tornando toda lei estadual que implique o contrário, inconstitucional por essência, observados os ditames das modulações de efeitos para tanto acarretado pelo próprio STF, nesta temática.

5 PRODUTOS E SERVIÇOS DIGITAIS

A maior parte do presente artigo foi direcionada aos *softwares*, uma vez que o seu reflexo, pela pauta do recente julgado do STF, para com sua tributação, há de refletir significativamente para com os chamados produtos e serviços digitais, englobando tudo aquilo que for análogo ao tema, inclusive sob sua percepção dada em atividade nitidamente intelectual. Os ditames dos tais prioritariamente na atualidade possuem como cenário a rede mundial de computadores, denominada de *internet*, pois nela se possibilita a distribuição em massa, bem como atualização e manutenção como um todo.

Tal qual os *softwares* são considerados como serviços, pela sua especificidade objetiva da lei complementar n° 157, e substanciado pela prática de atualizações recorrentes, colocando-o como um serviço prestado continuamente por prazo indeterminado, também se valeria aos considerados produtos digitais que sejam compatíveis a isso. Pelo rol já preexistente da lei complementar n° 116, a qual disciplina o ISS e tudo que nele foi acrescentado por leis complementares posteriores, a didática jurídica sustentada pela decisão do STF pode abranger ainda mais a

¹⁹ Melhoramentos *a posteriori* para com os programas de computadores que visam evitar problemas técnicos e ofertar maior gama de funcionalidades ao usuário.

incidência do ISS, e de todo o tributos pertinente, para com a perspectiva de se incidir para com uma típica prestação de serviço.

Ressalta-se que não se deve considerar necessariamente todo produto digital para se incidir o ISS, mas naquilo que for compatível, em base aos dois ditames salientados pela Suprema Corte: critério objetivo e serviços posteriores. Tecnicamente, pela jurisprudência pertinente, o critério do tribunal se manteve o mesmo, pois a desconsideração de mercadoria para serviço se deu como se dava antigamente para com o critério objetivo da lei complementar. Não basta observar se era obrigação de dar ou de fazer, ou se no senso comum se considera serviço ou mercadoria, ou até mesmo os chamados contratos complexos²⁰, no final das contas. O que realmente importa é se está enquadrado no rol taxativo para com a lei regulamentadora nacional do ISS. Caso não esteja lá, incidirá o ICMS, pois o tal ditame possui caráter residual. Basicamente, nesse campo de conflito de competência tributária, a jurisprudência aponta que o critério objetivo é a régua mais precisa. Para o critério de serviços posteriores ressaltou-se no julgado com uma justificativa, a fim de substanciar ainda mais o entendimento da corte.

Muitas são as atividades virtuais, com ramos de possibilidades preexistentes, bem como o que de novo há por vir. Não obstante, não é necessário para ciência tributária que exista uma tipificação exata da atividade para que se possa englobar como tributo. O próprio CTN, art. 4º, ressalta que a mera nomenclatura é irrelevante, pois basta valer àquilo que se depreende pela legislação tributária:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

(BRASIL, 1966)

Havendo enquadramento da hipótese legal de fato gerador no caso concreto, seguirá o rumo tributário pertinente independente de ser virtual ou físico. É claro que o ambiente, por ser digital e novo, causa novos desafios quanto à identificação, isso é normal para o mundo do Direito. Na medida que se conhece mais o universo digital, mais o Direito se tornará preciso a ele.

Neste ponto, com a decisão do STF, e seus critérios, para com esta dicotomia de ICMS e ISS, é possível traçar naquilo que é compatível aos produtos e serviços digitais. Elementarmente, para com serviços *online*, em que não se encontram instalados do dispositivo computacional do usuário, por ser análogo ao SaaS, há uma grande tendência de serem considerados serviços, sob incidência do ISS, respeitados suas particularidades e excepcionalidades. Portanto, as redes sociais, com seus aspectos de monetização e anúncios, seguiram esta ótica, até porque o sistema que a abrange é *software*, no final das contas, classificado quanto a unidade como sistema. Para com anúncios distribuídos nelas, enquadra-se a publicidade, serviço tipificado na LC nº 116, item 10.08. Já para com a monetização, por ser uma atividade de criadores de conteúdo, estritamente intelectual, enquadra-se na disponibilização de tais mídias, sem cessão definitiva, prevista no item 1.09, da referida lei.

O mesmo cenário se repete com, por exemplo, serviços de *streaming*, muito comuns para acesso de filmes, novelas, séries, músicas e mídias correlacionadas. Enquadra-se claramente para com o ISSQN, justamente por repetir os tratos ao mesmo item dos criadores de conteúdo. Ademais, mesmo a comercialização dessas

²⁰ Nas lições de Pontes de Miranda, entende-se por tais contratos a presença de uma pluralidade de prestações prestadas por um dos polos do contrato. Destarte, as prestações tendem a ser diversas, tais como envolvendo obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

mídias, aos tratos de direito autoral, notavelmente intelectuais, como também ao item 1.09, também trazido pela LC n° 157, não depende de acesso à mídia, pelo usuário, seja parcialmente ou permanente, por mensalidade ou pagamento único.

Nesta mesma sistemática, vê também muito pertinentes o enquadramento dos jogos eletrônicos para como prestação de serviço, pois estão apontados no item 1.04, o mesmo dos programas de computador, também trazidos pela LC n° 157, o que cumpre o requisito objetivo adotado pelo STF. Além disso, atualmente, tais jogos também são contemplados recorrentemente com atualizações e manutenção, inclusive para aprimoramento da experiência do usuário, o que também o configura como uma prestação de serviço continuada por tempo indeterminado. A apreciação jurisprudencial repercutiu tão-somente aos *softwares* até então, e sobre os jogos, por exemplo, está se incidindo o ICMS normalmente, ao mesmo cenário preexistente para com os programas de computador antes dessa decisão, eis um trecho da legislação tributária do ICMS vigente no estado do Espírito Santo, lei estadual n° 7.000/2001:

Art. 20. As alíquotas do Imposto quanto às Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e às Prestações de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal, são:

[...]

IV – vinte e cinco por cento nas prestações de serviços de comunicação realizadas no território do Estado e nas operações internas, inclusive de importação, realizadas com bens e mercadorias abaixo classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH:

[...]

n) jogos eletrônicos de vídeo (vídeo - jogo), classificados no código 9504.10.0100;

(ESPÍRITO SANTO, 2001)

Portanto, é notório que isso é uma porta aberta a qual repercutirá ainda muito a estrutura jurídica tributária no Brasil, no mercado digital.

Com efeito, vislumbra-se que a LC n° 157 foi uma importante ferramenta normativa para dirimir possíveis questões relacionadas ao Direito Tributário, na era digital, quanto a tais impostos. Afinal, tudo que contemplar o critério objetivo, o mais importante, sob destaque do STF, valerá o imposto municipal. Não havendo o fato gerador correlacionado a legislação regulamentadora do ISSQN, poderá se incidir o ICMS, se couber. O pretexto de um serviço intelectual prestado por tempo indeterminado é um viés que trouxe substância ao quesito objetivo trazido por essa lei complementar, mas pode ser uma linha de raciocínio determinante nos próximos passos de um Direito Tributário Digital.

6 CONCLUSÃO

A ideia de um Direito Tributário Digital, ou mesmo o reconhecimento da importância de verificação desse cenário é preparar o Direito, como um todo, a um momento inevitável e que está por vir. Tudo ainda é muito recente, e a jurisprudência e doutrina estão se acostumando ainda com o assunto.

O escopo principal neste estudo se concentrou significativamente para o a ideia de *softwares*, pois dela deriva todos os ditames para qualquer serviço ou produto digital. Do que vale aos programas de computador, em todas as plataformas, também se portará similarmente no que couber a tudo que é digital. Afinal como um bem imaterial, por essência, a natureza predominantemente intelectual é evidenciada.

Os tributos aplicados aos *softwares*, bem como aos contribuintes desenvolvedores são base singular a todos os produtos e serviços digitais. Pela decisão do STF, trazida pela ADI nº 5659, considera os programas de computador efetivamente como prestação de serviço, independentemente da forma como são distribuídos, pois o critério adotado é o objetivo, positivado na LC nº 116, trazido pela modificação da LC nº 157. Com efeito, o STF, embora tenha alterado o cenário jurídico para com a incidência tributária, manteve a mesma técnica de resolução, honrando o critério objetivo das leis complementares, até para evitar conflitos de competência, por sua exegética finalidade, nos moldes do art. 146, da CRFB.

Destarte, no que couber dessa decisão, isso deve abarcar os produtos digitais que são considerados mercadorias até o dia de hoje, como os jogos eletrônicos, que foram trazidos no rol legal, pela mesma lei complementar dos *softwares*. O fato de reconhecer neste cenário prestação de serviço pela atividade nitidamente intelectual há de trazer diversas consequências a todo um mercado digital. Valer ao critério objetivo, observar atualizações e manutenções recorrentes, tal qual serviço prestado de forma continuada por tempo indeterminado substanciam a perspectiva do Tribunal e servem de referência.

Isso é um abrir de portas para tantas aventuras que o Direito Tributário há de vivenciar, ao leque que se abriu neste ambiente digital. Por isso, melhor será aprofundar preliminarmente sobre o assunto, para além de resolver preexistentes questões, prevenir muito mais dos que hão de vir.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei 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. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 31 jul. 2003.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 7 maio 2022.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em 30 abr. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em 30 abr. 2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Requerente: Confederação Nacional De Serviços. Requerido: Governador Do Estado De São Paulo e outros. Relator: Ministro

Roberto Barroso. Brasília, 03 de agosto de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347729935&ext=.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Cursos de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **LEI Nº 7.000**. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO7000.html#:~:text=L%20N%C2%BA%207000&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>>. Acesso em: 3 maio 2022.

FERREIRA, Lilian. **Software livre, freeware, shareware, copyleft: entenda as licenças de software**. Disponível em: <<https://tecnologia.uol.com.br/ultimas-noticias/redacao/2007/12/20/software-livre-freeware-shareware-copyleft-entenda-as-licencas-de-software.jhtm>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

MUNIZ, Carla. **Tipos de pesquisa**. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/tipos-de-pesquisa/>>. Acesso em 20 abr. 2022.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RHODA. **Contrato de licença de usuário final (eula)**. Disponível em: <<https://definirtec.com/contrato-de-licenca-de-usuario-final-eula/>>. Acesso em: 17 abr. 2022.

RODRIGUES, Gustavo. **Blog Qual a diferença entre software livre e software de código aberto**. Disponível em <<https://irisbh.com.br/qual-a-diferenca-entre-software-livre-e-software-de-codigo-aberto/>>. Acesso em: 12 maio 2022.

TRABALHO. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2022. Disponível em: <[https://www.dicio.com.br/software/#:~:text=Significado%20de%20Software,encontra%20armazenado%20no%20disco%20r%C3%ADgido](https://www.dicio.com.br/software/#:~:text=Significado%20de%20Software,encontra%20armazenado%20no%20disco%20r%C3%ADgido.)>. Acesso em 1º de abr. de 2022