

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO DO BRASIL – EDIRB
MESTRADO PROFISSIONAL INTERDISCIPLINAR EM DIREITO, JUSTIÇA E
DESENVOLVIMENTO

RODRIGO EVANGELISTA MUNHOZ

**NATUREZA DAS OPERAÇÕES DE LICENÇA DE USO E DE DIREITO DE
LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* E IMPACTOS NO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

SÃO PAULO

2021

RODRIGO EVANGELISTA MUNHOZ

**NATUREZA DAS OPERAÇÕES DE LICENÇA DE USO E DE DIREITO DE
LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* E IMPACTOS NO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do Professor Flávio Henrique Unes Pereira, apresentada à banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, Justiça e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa.

SÃO PAULO

2021

RODRIGO EVANGELISTA MUNHOZ

**NATUREZA DAS OPERAÇÕES DE LICENÇA DE USO E DE DIREITO DE
LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* E IMPACTOS NO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do Professor Flávio Henrique Unes Pereira, apresentada à banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, Justiça e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa.

Data da Defesa

BANCA EXAMINADORA

Prof. Flávio Henriques Unes Pereira
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Profa. Mônica Sapucaia Machado
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof. José Antonio Minatel
Pontifícia Universidade Católica de Campinas

À Ana, pelo amor, dedicação e compreensão
que demonstra ter não apenas comigo, mas com
todos que a cercam.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Flávio Pereira Unes, pela confiança, sem a qual não seria possível a conclusão deste trabalho.

Ao Professor José Antonio Minatel, pela sua generosidade em compartilhar conhecimento, em dedicar o seu escasso tempo no mister de ensinar e aperfeiçoar o próximo, em especial o estudante e o pesquisador na área do Direito.

Aos meus pais Angelina e Benito, pelo amor e pelo cuidado que sempre me ofereceram.

À minha sogra Jeanete, pela bondade com que me acolheu em sua (hoje nossa) família.

Ao meu filho Victor, por ter me proporcionado amadurecimento e amor.

À minha irmã Simone, pela sua generosidade ímpar.

Ao meu irmão Flávio, por ter me inspirado a ingressar no estudo de temas tributários e que muito me ensina.

Ao meu irmão Ricardo, pelo amor incondicional e pelas aulas de tecnologia que muito contribuíram para o presente estudo.

Ao meu irmão de vida, André Luis Adoni, pela convivência sempre prazerosa nas últimas três décadas.

Aos meus colegas e amigos da EY, com quem muito aprendo no dia a dia, na pessoa de seu CEO Luiz Sergio Vieira Filho.

Aos ex-colegas da EY, com quem tive prazerosos debates técnicos, nas pessoas de Julio Cesar de Barros Assis e de Edilson Muniz.

A todos aqueles que pude conhecer e que me proporcionaram reflexão. Todos são, em maior ou em menor proporção, o que hoje sou.

RESUMO

O presente estudo analisa a tributação pelo IRPJ do resultado obtido por pessoa jurídica domiciliada no Brasil com operações de licença de uso de *software* e de direito de licença de distribuição de *software*. Embora a lei que regulamentou o *software* tenha mais de trinta anos, ainda remanescem muitas discussões a respeito da tributação de tais operações. A doutrina deu especial atenção ao conflito de competência existente entre os Estados e Municípios, recentemente pacificado pelo STF que decidiu pela competência tributária dos Municípios. Apesar de o STF já ter decidido pela tributação do ISS nas operações com *software*, ainda há fecundo campo de incertezas que permeiam a tributação desses negócios, especialmente na tributação da renda obtida nessas operações. Diante desse cenário, este trabalho buscará identificar se a decisão do STF poderá repercutir na tributação da renda das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e, em caso positivo, quais poderão ser os reflexos. Para tanto, dividiu-se o trabalho nos seguintes capítulos: (i) o *software*, suas classificações e a divergência da natureza jurídica dos valores pagos ou recebidos nas operações de licença de uso e de direito de distribuição; (ii) as decisões do STF acerca do tema e de outros envolvendo conceitos e a aplicação no direito tributário; (iii) o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre as incidências dos tributos por ela administrados nessas operações; (iv) os fundamentos de incidência do IRPJ e os aspectos envolvidos nas operações objeto desta pesquisa.

Palavras-chave: Brasil. IRPJ. *Software*. Licença.

ABSTRACT

This study analyzes the IRPJ taxation of the result found by a legal entity domiciled in Brazil with a software use license operation and a software distribution license right. Although the law that regulated the software is more than thirty years old, there still remain many caresses regarding the taxation of such operations. The doctrine paid special attention to the conflict of jurisdiction existing between the States and Municipalities, recently pacified by the STF, which decided for the tax jurisdiction of the Municipalities. Although the STF has already decided to tax the ISS on software operations, there is still a fertile field of uncertainties that permeate the taxation of these businesses, especially in the taxation of income obtained from these operations. Given this scenario, this work will seek to identify whether the decision of the Supreme Court can affect the taxation of income of legal entities domiciled in Brazil and, if so, what the consequences will be. For this purpose, the work was divided into the following chapters: (i) the software, its classifications and the divergence of the legal nature of the amounts paid or received in the use license and distribution right operations; (ii) the decisions of the STF on the subject and other concepts and their application in tax law; (iii) the understanding of the Federal Revenue Service of Brazil on the incidence of taxes administered by it in the operations; (iv) the fundamentals of IRPJ treatment and the aspects explained in the operations object of this research.

Keywords: Brazil. CIT. Software. License.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Percentuais de presunção do lucro.....	97
Quadro 2 – Importações	114
Quadro 3 – Exportações	115
Quadro 4 – Cálculo do impacto no Lucro Presumido	118

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 O SOFTWARE, TECNOLOGIAS DIGITAIS e A RESPECTIVA REGULAÇÃO.....	13
1.1 O computador.....	16
1.2 O <i>software</i> e sua regulamentação no Brasil.....	19
1.3 Classificação dos <i>softwares</i>	25
1.4 Cessão de direitos; licença de uso; desenvolvimento, adaptação ou customização de <i>software</i>	29
1.5 O direito de licença de distribuição do <i>software</i>	32
1.6 Computação na nuvem.....	35
2 DISPUTA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E EVOLUÇÃO DAS DECISÕES DO STF NA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM <i>SOFTWARE</i>	41
2.1 Decisões do STF que analisaram a extensão do significado “prestação de serviço de qualquer natureza”.....	43
2.2 O Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP.....	49
2.3 A ADI n.º 1.945/MT.....	53
2.4 ADI n.º 5.659/MG e Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR.....	65
2.5 Considerações sobre o atual posicionamento do STF acerca da extensão do significado de “prestação de serviço de qualquer natureza”.....	66
3 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM <i>SOFTWARE</i> E DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO NA NUVEM.....	69
3.1 Solução de Divergência n.º 27/2008.....	70
3.2 Solução de Divergência Cosit n.º 18/2017.....	72
3.3 Solução de Consulta n.º 191 – Cosit/2017.....	75
3.4 Solução de Consulta Cosit n.º 182/2019.....	77
3.5 Solução de Consulta n.º 269 – Cosit/2019.....	81
3.6 Solução de Consulta n.º 6.022/2021 – Disit.....	84
3.7 Resumo das respostas da RFB aos problemas apresentados.....	85

4	REFLEXOS DA NATUREZA DO CONTRATO DE LICENÇA DE uso DE <i>SOFTWARE</i> e do contrato de DIREITO DE DISTRIBUIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> NA APURAÇÃO DO IRPJ	88
4.1	O Imposto de Renda e evolução histórica	Erro! Indicador não definido.
4.2	O atual Imposto de Renda no Brasil e sua base de cálculo	91
4.3	Receitas	98
4.4	Custos e despesas. Regra geral de dedutibilidade e regras especiais	104
4.5	Operações envolvendo licença e cessão de uso de <i>software</i>	117
4.6	Operações de licença para a distribuição de <i>software</i>	121
4.7	Computação na nuvem	123
	Conclusões.....	126
	REFERÊNCIAS	131

INTRODUÇÃO

Os aspectos tributários envolvendo as operações com *software* foram explorados pela doutrina com maior ênfase no conflito de competência entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS),¹ tendo em vista a exigência, por ambos os entes federados (Estados e Municípios), da tributação das mesmas operações envolvendo *software*.²

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela tributação dos *softwares* e das operações abrangendo computação na nuvem pelo ISS. Embora o STF já tenha decidido pela tributação das operações, muitos estudos tenham sido realizados e a lei que conceituou o *software* tenha mais de 30 anos,³ o tema se revela atual, especialmente pelo surgimento cada vez mais rápido de novas tecnologias⁴ e de problemas jurídicos que não se limitam à definição da competência tributária.

Neste estudo, será analisado se a decisão do STF poderá repercutir na tributação da renda das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, especificamente nas operações de licença de uso de *software* e de direito de licença de distribuição de *software*.

O estudo foi dividido em capítulos que analisarão: (i) o *software*, suas classificações, a respectiva legislação brasileira que os regulamenta e a natureza jurídica apresentada pela doutrina sobre os valores pagos ou recebidos nas operações sob análise; (ii) as decisões do STF acerca do tema e de outros assuntos envolvendo conceitos de prestação de serviço de qualquer natureza para fins de aplicação no direito tributário; (iii) o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre as incidências dos tributos por ela administrados nessas operações; (iv) os fundamentos de incidência do IRPJ e os aspectos tributários que abrangem as operações de licença de uso de *software* e de direito de licença de distribuição de *software*. Após tais estudos, será apresentada a conclusão do autor a respeito das possíveis repercussões da decisão do STF, que resolveu o conflito de competência entre Estados e Municípios, na apuração do IRPJ da

¹ Veja-se: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de. *ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência*. São Paulo: Intelecto, 2018; e FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

² Como exemplo do conflito de competência cita-se o verificado entre o Município de São Paulo e o Estado de São Paulo. De um lado, o Município de São Paulo, por meio do Parecer Normativo n.º 1/2017, editado pela Secretaria das Finanças, enquanto de outro o Convênio CONFAZ n.º 106/2017, editado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo. Nesse caso, havia exigência de tributos distintos em operações que envolviam o *software* dito padronizado.

³ Artigo 1.º da Lei n.º 9.609/1998.

⁴ Vide KAI-FU, Lee. *Inteligência artificial: como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos comunicamos e vivemos*. Rio de Janeiro: Globo Livros, 2019.

pessoa jurídica domiciliada no Brasil, especificamente nas operações envolvendo a licença de uso de *software* e a licença para a distribuição de *software*.

1 O SOFTWARE, TECNOLOGIAS DIGITAIS E A RESPECTIVA REGULAÇÃO

Marshall McLuhan dizia que “os homens criam as ferramentas, as ferramentas recriam o homem”.⁵ Essa constatação feita por volta de 1940 é vista e sentida por todos nós dia após dia, cada vez mais intensamente.

As novas ferramentas fizeram do planeta terra uma “aldeia global”, conforme mencionou o mesmo filósofo canadense,⁶ com grande tráfego internacional de pessoas e facilidade de comunicação entre os residentes de diversas nações.

Atualmente, pode-se dizer que a economia se torna cada vez mais digital. Por exemplo, não é incomum negócios serem fechados por plataformas digitais, aulas realizadas mediante a utilização de recursos tecnológicos, sem a presença física dos professores e alunos no mesmo ambiente e pandemia causada pela Covid-19 acelerou a digitalização das relações econômicas.

Nas palavras de Lenio Luiz Streck, “é preciso compreender que a modernidade efetivamente *cria* o sujeito (e o sujeito *cria* a modernidade)”.⁷

Com o avanço da digitalização, surgiram novos modelos de negócios que passaram a utilizar plataforma na internet, como banco digital, comércio eletrônico etc.⁸

Uma grande mudança ocorreu com a adoção do modelo Sociedade Aberta, na qual os dados são acessíveis, a informação é democratizada e o serviço colaborativo.⁹⁻¹⁰

⁵ PINHEIRO, Patrícia Peck. *Fundamentos dos negócios e contratos digitais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 9.

⁶ LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência*. O futuro do pensamento na Era Informática. Lisboa: Instituto Piaget. 1999. p. 159.

⁷ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica em crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Brasil, 2014. p. 198.

⁸ PINHEIRO, Patrícia Peck. *Fundamentos dos negócios e contratos digitais* cit., p. 22.

⁹ Para uma visão crítica sobre a terminologia serviço colaborativo, consumo colaborativo etc., vide SLEE, Tom. *Uberização*. A nova onda do trabalho precarizado. Tradução João Perez. São Paulo: Elefante Editora, 2017. Segundo o autor, as empresas plataformas são grandes organizações de tecnologia que visam lucros, de modo que não haveria nada de colaborativo ou cooperativo, a partir do momento que os desenvolvedores do aplicativo iniciam *startups* que passa a detentor os aplicativos e os vende para poderosos grupos empresariais voltados à tecnologia.

¹⁰ Também não passou despercebido por Alex Tapscott e Don Tapscott que “[...] o poder econômico se intensificou, tornando-se mais arraigado. Em vez de os dados serem ampla e democraticamente compartilhados, estão sendo acumulados e explorados por menos entidades [...]” (*Blockchain revolution: como a tecnologia por trás do Bitcoin está mudando o dinheiro, os negócios e o mundo*. São Paulo: Senai Editora, 2016. p. 43).

Diante desse cenário, viu-se o aumento significativo de novas tecnologias, dos negócios eletrônicos, das utilidades fruídas digitalmente e dos bens intangíveis¹¹ que assumem, hoje, importância igual ou maior que os bens físicos.

As denominadas empresas-plataforma estão entre as mais valiosas do mundo contemporaneamente, sem a necessidade de possuírem propriedades, estoques, máquinas etc.¹²

Observa-se que, com a “intangibilização”, o valor passa a ter como objeto a utilidade, e não mais o meio físico.¹³

Os dados podem ser compreendidos como uma nova espécie ou classe de ativos, talvez mais valiosos do que os tipos tradicionalmente conhecidos.¹⁴ Nesse sentido, os dados, por serem espécie de ativos, também começam a interessar para a tributação, pois eles possuem valor econômico na medida em que podem gerar ingresso de recursos financeiros nas empresas que detêm os dados.

Luiz Guilherme de Medeiros de Ferreira e Marcos Nóbrega¹⁵ observam que a “digitalização da economia traz uma fluidez muito rápida aos conceitos de serviços, comércio e indústria, atribuindo às ofertas uma ideia de funcionalidade extrínseca em detrimento de uma natureza intrínseca ao objeto contratado”.

Especialmente pelas transformações nas últimas três décadas, com a popularização da internet, com o fluxo das informações muito mais rápido, a sociedade mudou seus hábitos, aumentou suas exigências e muitos dos indivíduos passaram a entender que possuem voz na sociedade digital.

A rapidez das mudanças será ainda mais intensa nos próximos anos com o desenvolvimento da inteligência artificial.¹⁶

Consequentemente, essa velocidade das inovações tecnológicas propicia a realização de negócios que rompem os padrões até então existentes, traz diversas questões jurídicas complexas, especialmente pelo descompasso entre a atualização da legislação e os novos

¹¹ Para aqueles que se socorrem ao direito romano para os atuais problemas jurídicos, vide explicação de Marco Aurélio Greco (*Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83) sobre a possibilidade de uma terceira categoria dos bens, o não corpóreo.

¹² SLEE, Tom. *Uberização*. A nova onda do trabalho precarizado cit., p. 26.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito* cit., p. 17.

¹⁴ TAPSCOTT, Alex; TAPSCOTT, Don *Blockchain revolution: como a tecnologia por trás do Bitcoin está mudando o dinheiro, os negócios e o mundo* cit., p. 44.

¹⁵ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 101.

¹⁶ Vide KAI-FU, Lee. *Inteligência artificial: como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos comunicamos e vivemos* cit.

negócios. Sobre o tema, o Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, no Recurso Especial n.º 1.495.920/DF, mencionou:

Nem o Código Civil, nem o Código de Processo Civil, inclusive o de 2015, mostraram-se permeáveis à realidade negocial vigente e, especialmente, à revolução tecnológica que tem sido vivida no que toca aos modernos meios de celebração de negócios, que deixaram de servir unicamente do papel, passando a se consubstanciar em meio eletrônico.

Nesse contexto, a substituição do corpóreo para o incorpóreo, do tangível para o intangível, em uma sociedade digital, traz dúvidas e inseguranças jurídicas.¹⁷ A digitalização coloca em xeque até mesmo a eficácia da soberania de um Estado. A soberania e a autonomia são traços típicos de um Estado Federal.¹⁸ No federalismo, a soberania¹⁹ “é atributo do Estado Federal como um todo. Os Estados-membros dispõem de outra característica – a autonomia,²⁰ que não se confunde com o conceito de soberania”, de modo que a autonomia implica descentralização do poder político e administrativo.

Diante das novas tecnologias, não só o sistema tributário do Brasil, mas os sistemas tributários dos demais países do Globo, encontram grandes desafios.²¹

O contexto apresentado é relevante. A uma, porque o desafio da tributação na sociedade digital não é exclusividade brasileira, pelo contrário, trata-se de um desafio mundial. A duas, porque, conforme menciona Eros Roberto Grau, “Interpretamos para aplicar o direito [...] não nos limitamos a interpretar (= compreender) [...], mas também compreendemos (= interpretamos) a realidade e os fatos aos quais o direito há de ser aplicado”,²² pois, “a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos colhidos no texto normativo (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será aplicada – isto é a partir da realidade (mundo do ser)”,²³ de modo que se apresenta fundamental o entendimento do texto diante de seu contexto.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito* cit., p. 14.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 908.

¹⁹ Nota da transcrição: “Soberania é entendida como poder de autodeterminação plena, não condicionando a nenhum outro poder, externo ou interno”.

²⁰ Nota da transcrição: “Autonomia significa capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência traçado pelo poder soberano”.

²¹ AFONSO, José Roberto *et al.* Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília v. 12, p. 416-443, 2017.

²² GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios). São Paulo: Malheiros, 2018. p. 33.

²³ Nota da transcrição: GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios) cit., p. 56-57.

O contexto econômico e até mesmo o social, de 1988 para cá, alteraram-se bastante, muito mais rápido do que qualquer ente legiferante pudesse agir.²⁴

Nesse sentido, o presente estudo visa contribuir com a análise das possíveis repercussões da decisão do STF sobre o conflito de competência entre Estados e Municípios, na tributação da renda das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizarem operações de licença de uso de *software* e de direito de licença de distribuição de *softwares*.

1.1 O computador

O ser humano desenvolveu ferramentas²⁵ que lhe permitiram realizar tarefas com maior facilidade, rapidez, precisão e aumentar a possibilidade de sucesso em suas empreitadas.

No final do Período Paleolítico, os seres humanos se utilizavam dos primeiros sistemas físicos de contagem como espécie de calendários primitivos para identificar datas comemorativos, períodos de plantação e de colheita, cerimônias religiosas etc. No Período Mesolítico, os homens passaram a usar ferramentas feitas de pedra, ossos, madeiras.²⁶

Em III a.C., foi criado o ábaco para efetuar operações aritméticas simples. Tratava-se de um aparelho feito de madeira com hastes para deslocamento de peças com o objetivo de realizar (ou para facilitar a realização) contas.²⁷

O ábaco não era uma máquina que executava operações matemáticas de forma automática, necessitando ser manuseado pelo usuário, cuja principal função era a de armazenamento de dados, para que o usuário não se esquecesse do cálculo que estava sendo realizado.²⁸

A partir do século XVII, com a revolução industrial, o desenvolvimento tecnológico passou a ser cada vez mais rápido. Em 1872, Sir William Thomson criou, na Inglaterra, o

²⁴ Pierre Lévy menciona que: “o contexto é um objeto perpetuamente reconstruído e negociado [...] O sentido emerge e dá-se em situações, é sempre local, datado, transitório” (*As tecnologias da inteligência. O futuro do pensamento na Era Informática* cit., p. 28).

²⁵ Por exemplo, armas feitas de pedras, ossos ou madeira para a defesa ou para a caça.

²⁶ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados*. Rio de Janeiro: LTC, 2017. p. 29.

²⁷ PAESANI, Líliliana Minardi. *Direito de informática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 5.

²⁸ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 30.

primeiro computador de grande porte e, em 1890, Herman Hollerith²⁹ inventou e construiu uma máquina com um sistema de codificações de dados em cartões perfurados.³⁰

Na segunda metade da década de 30 do século passado, nos Estados Unidos da América, foi desenvolvido um computador eletrônico digital, conhecido como ABC, por docente e discente da Universidade Estadual de Iowa, com a finalidade de resolver problemas complexos de equações lineares e ele (o computador) não era programável. Em 1945, na Universidade da Pensilvânia, foi construído um computador chamado ENIAC para realizar cálculos de balísticas para estudos voltados à Segunda Guerra Mundial.³¹ No Reino Unido, foi desenvolvido o computador denominado Colosso, também durante a Segunda Guerra Mundial, para quebrar códigos utilizados em comunicação do exército nazista. Esse foi o primeiro computador eletrônico digital totalmente programável.³²

Nas palavras de Pierre Lévy, a “Grande Desordem” teria ocorrido em *Silicon Valley*, na metade dos anos 1970, “uma comunidade de cores vivas, constituídas por jovens californianos marginais, inventou o computador pessoal”.³³

Em 1984, a Apple, com o *Macintosh*, “acelerou a integração da informática no mundo da comunicação, da edição e do audiovisual e permitiu a generalização do hipertexto e da *multimídia interactiva*”.³⁴

André Carvalho e Ana Carolina Lorena apresentaram estudo com breve histórico da informática no Brasil:

1957 – O primeiro computador comprado pelo Brasil foi um Univac-110, utilizado para calcular o consumo de água na cidade de São Paulo.

1972 – Construção do computador “patinho Feio” na Universidade de São Paulo. Considerado marco inicial da indústria nacional de computação.

1974 – Criação da fundação Cobra, primeira empresa brasileira a desenvolver, fabricar e comercializar computadores.

1980 – Lançamento do microcomputador Cobra 530, primeiro microcomputador projetado e fabricado no Brasil.

²⁹ André C.P.L.F. de Carvalho e Ana Carolina Lorena mencionam que: “Hollerith criou [...] máquinas que mecanizaram também os processos de alimentação de cartões, de adição de números e de ordenação de cartões. Em 1896 [...] fundou a companhia de máquinas de tabulação, que deu origem [...] a IBM” (*Introdução à computação. Hardware, software e dados cit.*, p. 36).

³⁰ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados cit.*, p. 35.

³¹ Pierre Lévy cita que: “Durante a Segunda Guerra Mundial, Douglas Engelbart trabalhara num sistema de radar, um dos primeiros dispositivos eletrônicos que implicava uma inteiração estreita entre o homem e o écran catódico” (*As tecnologias da inteligência. O futuro do pensamento na Era Informática cit.*, p. 66).

³² CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados cit.*, p. 36-37.

³³ LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência. O futuro do pensamento na Era Informática cit.*, p. 55.

³⁴ LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência. O futuro do pensamento na Era Informática cit.*, p. 61.

1984 – Sancionada a Lei de Informática, que criava uma reserva de mercado de informática no país.

1991 – Aprovação de nova Lei de Informática, acabando com a reserva de mercado.³⁵

De lá para cá, como mencionado neste capítulo, a tecnologia evoluiu rapidamente no mundo. Hoje, vivemos em uma “grande aldeia global”, em uma sociedade digital.

Também como referido, os dados na sociedade digital passam a ser relevantes. Nesse contexto, o computador exerce papel fundamental para o processamento dos dados, “de acordo com um conjunto de instruções, chamado de *programa* ou *software*. Um programa desencadeia uma série de operações na *máquina*, ou *hardware* [...]”.³⁶

O *hardware* (*máquina*) dos computadores consiste em componentes, dispositivos físicos que se comunicam armazenam e recuperam os dados.³⁷ São exemplos a placa-mãe, a memória, o disco rígido, a placa de vídeo.

Sempre que inovações técnicas ocorridas no *hardware* forem consideradas novidades intrínseca, extrínseca e aplicação industrial, que preencham os requisitos de patente, poderão ser objeto de depósito no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) do pedido de patente de invenção ou de registro de modelo industrial.³⁸

Orlando Gomes sustenta que *hardware* é a máquina, o computador, o calculador eletrônico.³⁹

Assim, para a plena atividade da informática, há necessidade do computador, mas também dos programas de computador, que serão adiante analisados.

³⁵ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 46.

³⁶ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 48.

³⁷ TORRES, Gabriel. *Hardware: curso completo*. 4. ed. Rio de Janeiro. Axcel Books do Brasil, 2001. p. 4.

³⁸ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de informática* cit., p. 11.

³⁹ GOMES, Orlando. *Contratos*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 471.

1.2 O *software* e sua regulamentação no Brasil

Bill Gates⁴⁰ assim conceituou *software*: “It is a comprehensive set of rules a machine can be given to instruct it how to perform particular tasks”.⁴¹

Pela perspectiva da tecnologia da informação,⁴² pode-se entender que o termo *software* consiste em um conjunto de regras, dados ou instruções que, incluídos na máquina, podem produzir diversas utilidades, por exemplo, a geração de conteúdo digital.⁴³

Nesse sentido, André de Carvalho e Ana Carolina Lorena aduzem:

[...] programa ou *software* nada mais é do que uma sequência de passos ou instruções descritos por algoritmos, que, quando executados, fazem com que o computador realize uma tarefa. Um algoritmo descreve a sequência de passos de um programa em linguagem próxima de um idioma, como o português. Normalmente, o programa está escrito em uma linguagem de programação e faz uso de diferentes estruturas para manipular dados e processá-los.⁴⁴

Hoje, diferentemente de 1995, a descrição do conceito de conteúdo digital para os brasileiros das classes média e alta é completamente compreensível, uma vez que conteúdo digital faz parte do dia a dia da grande maioria dessa camada populacional.

Logo, *software* não se confunde com conteúdo digital. Enquanto o primeiro é uma sequência lógica de comandos (algoritmos), grafado em linguagem computacional,⁴⁵ o segundo consiste nos sons, imagens, textos, banco de dados, filmes, produzidos ou reproduzidos por *softwares*.⁴⁶

⁴⁰ GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. *The Road Ahead*. London: Penguin Group, 1995. p. 22.

⁴¹ Tradução livre. “É um conjunto abrangente de regras que uma máquina pode receber para instruí-la sobre como realizar tarefas específicas.”

⁴² Segundo Patrícia Peck Pinheiro, “TI designa o conjunto de recursos tecnológicos e computacionais para a gestão da informação. A TI é fundamentada nos seguintes componentes: *hardware*, *software*, telecomunicações e gestão de dados de informações” (*#Direito digital*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p 550).

⁴³ GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. *The Road Ahead* cit., p. 175-176. Assim trataram sobre conteúdo digital: “A grande estrada da informação vai possibilitar inovações da forma pela qual a propriedade intelectual, tal como música e *software*, é licenciada. Gravadoras e até artistas podem optar por vender música de uma nova maneira. O consumidor não precisará de CD, fita ou qualquer outro meio físico. A música será armazenada em *bits* de informação em um servidor da grande estrada. Adquirir uma canção significará adquirir o direito de acessar os *bits*”.

⁴⁴ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 103.

⁴⁵ PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 210.

⁴⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53.

Software é um tipo de dado, pois é armazenado na memória do computador e manipulado por outro *software*.⁴⁷

A Lei n.º 7.232/1984 dispôs sobre a Política Nacional de Informática, “utilizando expressões como *controle, proteção, intervenção do Estado etc.*, a Lei de Informática institucionalizou, praticamente, *a Reserva de Mercado*”.⁴⁸ Essa lei não regulamentou o *software*.

Em 1987, a Lei n.º 7.646 dispôs sobre a exploração econômica de programas de computador, estabelecendo que ela se daria por meio de licenças de uso ou de cessão, sem necessidade de transferência de sua propriedade ao licenciado.⁴⁹

A lei do *software*, no ano de 1987, instituiu o regime jurídico a ser observado nos programas de computador ao determinar regras sobre o direito de propriedade do programa, o registro, o comércio.⁵⁰

Posteriormente, a Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, trouxe novas disposições que, atualmente, regulamentam a matéria, sem alterar o conceito de *software* anteriormente previsto na Lei n.º 7.646/1987. A lei de 1998 também dispôs sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua distribuição no País, seguindo o conceito oferecido pelos técnicos de tecnologia da informação.⁵¹

O *software* foi assim conceituado pelo artigo 1.º da(s) mencionada(s) lei(s):

[...] 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.

Parte da doutrina entende que a conceituação do *software* em lei seria desnecessária e, ademais, poderia congelar um conceito dinâmico.⁵²

No caso do *software*, a conceituação legal é convergente com o significado utilizado pelos técnicos de ciência da computação e tecnologia.⁵³

⁴⁷ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados cit.*, p. 109.

⁴⁸ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de informática cit.*, p. 29.

⁴⁹ MENDES, Guilherme Adolfo; HALAH, Lucas Issa. *Hardware as a Service* e a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS): um modelo a ser revisto. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 42, p. 270, 2.º semestre 2019.

⁵⁰ CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011. p. 27.

⁵¹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil cit.*, p. 51.

⁵² CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação cit.*, p. 28

⁵³ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil cit.*, p. 75.

Orlando Gomes observou que *software* “é a produção intelectual condensada num programa que se insere na máquina para obter o resultado previsto”.⁵⁴

Há farto material doutrinário trazendo o conceito de *software*. Cita-se:

Tecnicamente, *software*, em sentido estrito, coincide com o programa; em sentido amplo, compreende, além do programa, o suporte magnético, o manual de instruções e a documentação acessória.⁵⁵

Programa de computador é um conjunto de instruções cujo propósito é fazer um aparelho de processamento de informação, ou seja, um computador, processar as suas funções.⁵⁶

Também para a doutrina *software* é um grupo de instruções a serem seguidas por uma máquina com o objetivo de apresentar solução para certo problema⁵⁷ ou mesmo para propiciar determinada fruição.

A proteção à propriedade intelectual do *software* é uma preocupação constante dos fornecedores de tecnologia.⁵⁸

No âmbito internacional, com a Convenção de Berna, foram consolidadas as regras mundiais do *copyright* e dos direitos do autor. Periodicamente, as regras são atualizadas.⁵⁹

A Constituição Federal do Brasil, por meio do artigo 5.º, XXVII, assegurou aos autores o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, de modo que o direito dos autores (inclusive de *software*) é protegido constitucionalmente.

Por sua vez, no Código Civil de 1916, o direito do autor estava protegido legalmente, pois considerado bem móvel para os efeitos legais, conforme o contexto social, econômico e de desenvolvimento tecnológico existente na sociedade da época.⁶⁰ O Código Civil em vigor, em

⁵⁴ GOMES, Orlando. *Contratos* cit., p. 471.

⁵⁵ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de informática* cit., p. 12.

⁵⁶ CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação* cit., p. 28

⁵⁷ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 59.

⁵⁸ Liliana Minardi menciona que “O índice de pirataria no Brasil é um dos mais altos do mundo (83%) e gera perdas anuais na ordem de US\$ 527 milhões. O uso ilegal de programas [...] é prejudicial para todo o mercado” (*Direito de informática* cit., p. 73).

Veja-se também sobre o tema pirataria: COOTER, Robert D., SCHÄFER, Hans-Bernd. *O nó de Salomão: como o direito pode erradicar a pobreza das nações*. Curitiba: CRV, 2017. p. 100.

⁵⁹ De acordo com Liliana Minardi Paesani, “Os mais significativos tratados internacionais que concedem proteção ao *software* pelo direito autoral são: Convenção de Berna – Universal Copyright Convention (UCC), e Buenos Aires Convention” (*Direito de informática* cit., p. 43).

⁶⁰ Veja-se: “Art. 48. Consideram-se móveis para os efeitos legais: [...] III – os direitos de autor”.

seu artigo 83, III, dispõe que os direitos pessoais de caráter patrimonial consideram-se móveis para os efeitos legais.

Pode-se concluir que, em função de o *software* ser direito pessoal de caráter patrimonial, ele é considerado bem móvel para fins cíveis. E pelo fato de ser considerado bem móvel, para fins cíveis, muitas discussões sugeriram sobre o tratamento fiscal a ser dispensado nas operações envolvendo *softwares*. Especificamente para a apuração do IRPJ, a caracterização dos *softwares* como bem móveis pode levar à conclusão de que a sua alienação pode envolver vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, cujas consequências fiscais serão detalhadas no Capítulo 4.

Não obstante, a Lei dos *Softwares*, por meio do artigo 2.º, estabelece que os *softwares* são protegidos pela mesma legislação prevista para as obras literárias, isso é, aplica-se a legislação que regulamenta os direitos autorais.

A Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, é a legislação que regulamenta os direitos autorais e estabelece, por meio do inciso XXI do artigo 7.º, que os *softwares* são obras intelectuais protegidas.⁶¹

Patrícia Peck Pinheiro menciona que “os comandos e as fórmulas estariam para o *software* como as letras estão para uma poesia”.⁶²

Entendimento semelhante é o de Tarcísio Queiroz Cerqueira, segundo o qual, a legislação dos direitos autorais protege “obras de criação do espírito, como as obras de arte, livros, desenhos [...]. A criação é elemento fundamental e indispensável. A criação, aliás é tudo. A lei é clara: [...] *criações de espírito de qualquer modo exteriorizadas* [...]”.⁶³

Nesse sentido, o *software*, por se tratar de uma criação humana, inédita e original, traduz-se em obra intelectual, protegida pelo sistema jurídico brasileiro como direito autoral.

O direito autoral é de difícil conceituação, tendo a doutrina o considerado direito *sui generis*, não enquadrável nas categorias tradicionais.⁶⁴

Embora seja de difícil conceituação, a legislação assegura o direito de o autor reivindicar a paternidade do programa de computador, bem como de opor-se a alterações não

⁶¹ Veja-se o dispositivo legal: “Art. 7.º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: [...] XII – os programas de computador”.

⁶² PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 210.

⁶³ CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação* cit., p. 31.

⁶⁴ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de informática* cit., p. 43.

autorizadas, no caso de estas causarem deformação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a honra ou a reputação do autor.⁶⁵

A tutela dos direitos relativos ao programa de computador é assegurada pelo prazo de 50 anos,⁶⁶ contados a partir de 1.º de janeiro do ano subsequente ao de sua publicação ou, na ausência desta, de sua criação,⁶⁷ e a proteção aos direitos independe de registro.⁶⁸ Não obstante, a critério do titular, o *software* poderá ser registrado em órgão ou entidade a ser designada por ato do Poder Executivo, conforme estabelecido no artigo 3.º da Lei dos *Softwares*.⁶⁹

Consequentemente, o criador da obra tem direito de exclusividade sobre ela, independentemente de qualquer ato concessivo.⁷⁰ Não obstante, o registro do *software* pode ser realizado pelo autor no INPI, o qual terá efeitos apenas declaratórios, e não constitutivos de direito.⁷¹

No mesmo sentido é o entendimento do INPI, conforme consta em seu sítio na internet:⁷²

Apesar de não ser obrigatório por lei, o registro de programa de computador é fundamental para comprovar a autoria de seu desenvolvimento perante o Poder Judiciário, podendo ser muito útil em casos de processos relativos a concorrência desleal, cópias não autorizadas, pirataria etc., garantindo, assim, maior segurança jurídica ao seu detentor para proteger o seu ativo de negócio.

⁶⁵ Conforme disposto na Lei n.º 9.609/1998: “Art. 2.º 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. § 1.º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação”.

⁶⁶ Conforme disposto na Lei n.º 9.609/1998: “Art. 2.º 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. § 1.º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação. § 2.º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1.º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação”.

⁶⁷ Tarcísio Queiroz Cerqueira menciona que: “Na Europa, o prazo da Diretiva do *software* também é de 50 anos após a morte do autor. Quando o autor for pessoa jurídica – que vem a ser perto de 100% no Brasil – o prazo começa a contar a partir do momento em que o programa é [...] colocado à disposição do público” (*Software: direito e tecnologia da informação cit.*, p. 35).

⁶⁸ O artigo 2.º, § 3.º, da Lei do *Software* dispõe: “A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro”.

⁶⁹ Mencionado artigo tem a seguinte redação: “[...] programas de computador poderão, a critério do titular, ser registrados em órgãos ou entidade a ser designada por ato do Poder Executivo, por iniciativa do Ministério responsável pela política de ciência e tecnologia”.

⁷⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 23. ed. São Paulo: RT, 2019. v. 1, p. 173.

⁷¹ Deana Weikersheimer diz que o desenvolvedor do *software* tem o direito de registrá-lo (*Comercialização de software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 19).

⁷² Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/perguntas-frequentes/programas-de-computador>. Acesso em: 25 nov. 2020.

Além de o registro no INPI do *software* ser útil para fins de direito privado, conforme será estudado ao longo do presente trabalho, os auditores da RFB têm apresentado entendimento no sentido de que a legislação tributária estabelece ser o registro uma das condições para a dedutibilidade das despesas decorrentes de pagamentos pelo direito de distribuição de licença dos *softwares*, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ.

A necessidade de registro da tecnologia, em órgão ou entidade determinada pela legislação, foi identificada nos anos 50 do século passado.

Para Alexandre Gnocchi,⁷³ era alarmante o impulso dos pagamentos realizados ao exterior a título de licença de patente e marcas estrangeiras (em 1955, 196 milhões de dólares; em 1956, 275 milhões de dólares; em 1957, 350 milhões de dólares). O autor observou que o montante de 350 milhões de dólares era superior ao total de importação de petróleo, trigo, fretes e seguros. Diante desse cenário, foi exigida a averbação dos contratos em órgão ou entidade determinada pelo Governo.

O INPI, criado pela Lei n.º 5.648/1970, detinha a competência para regulamentar a política tecnológica brasileira, impondo diversas condições para o pagamento ao exterior, por exemplo, a necessidade da transferência da tecnologia, isto é, do conhecimento para o País.⁷⁴

Essa medida objetivou identificar as tecnologias efetivamente existentes e fruídas pelas empresas brasileiras, bem como situações em que a empresa matriz (ou controladora) no exterior exigia o pagamento de suas controladas no Brasil de valores sem a disponibilização de tal tecnologia, situação conhecida à época por “patente papel”.⁷⁵

Especificamente com relação ao mercado de informática, na segunda metade da década de 70 do século passado, conforme apresentado, o Brasil instituiu uma política de reserva de mercado, visando consolidar parque industrial com total domínio e controle. Em 1984, a mencionada Lei n.º 7.232/1984 determinou o controle das importações de bens e serviços de informática e foram oferecidos benefícios fiscais para a produção local. Tais restrições perduraram até o início dos anos 90 do século passado.⁷⁶

Observa-se que o Governo Federal instituiu políticas distintas para as operações que envolviam transferências de tecnologia e para as operações compreendendo bens e serviços relacionados à informática.

⁷³ GNOCCHI, Alexandre. *Propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1960. p. 89-90.

⁷⁴ AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito econômico*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 173.

⁷⁵ GNOCCHI, Alexandre. *Propriedade industrial* cit., p. 89-90.

⁷⁶ AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito econômico* cit., p. 174-175.

Além de as políticas terem sido distintas, a legislação estabelece requisitos e procedimentos distintos para o reconhecimento da titularidade de tais bens intangíveis.

1.3 Classificação dos *softwares*

Embora a lei que regulamentou o *software* no País não tenha instituído classificação, ou modalidades ou tipos de *software*, a doutrina jurídica,⁷⁷ a jurisprudência⁷⁸ e o segmento de tecnologia da informação⁷⁹ atribuíram classificações ou modalidades de *software*.

A primeira classificação pode se dar quanto à iniciativa e à finalidade da elaboração do *software*.

No caso de a iniciativa ser do desenvolvedor, primeiramente, há o desenvolvimento para posterior comercialização, sendo o desenvolvedor o titular dos direitos do *software*. De forma diversa, no caso de solicitação pelo usuário, o desenvolvimento decorre por força de contrato de prestação de serviço específico entre o tomador e o prestador.⁸⁰

O *software* de iniciativa do desenvolvedor foi denominado *software* de cópias múltiplas, ou de prateleira,⁸¹ ou, ainda, *standard* ou padrão, comprado, desde meados da década de 80 do século passado até o início dos anos 2000, em supermercados, lojas de departamento, papelarias, livrarias, bancas de jornais etc. Nesses casos, o *software* era idealizado e desenvolvido sem um comprador certo, predefinido, com operações em larga escala, para grande pluralidade de usuários. Marcos Wachowicz trata dessa “modalidade” da seguinte maneira: “A formalização jurídica da utilização deste programa depende do tipo de *software*, ou ainda de sua forma de comercialização, *software* por encomenda e *software* de prateleira (*canned software*)”.⁸²

Por seu turno, nos casos em que o comprador encomendava o *software*, tais operações eram denominadas como realizadas com *software* customizado ou feito sob encomenda.

⁷⁷ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil* cit., p. 66

⁷⁸ No Capítulo 2 será estudado o cenário jurisprudencial.

⁷⁹ CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 104 e ss.

⁸⁰ WEIKERSHEIMER, Deana. *Comercialização de software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada* cit., p. 15.

⁸¹ No Capítulo 2 será estudado o histórico jurisprudencial no que tange aos aspectos tributários deflagrados com essa classificação.

⁸² WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade intelectual do software e revolução da tecnologia da informação*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 133-134.

Rui Saavedra⁸³ apresentou classificação dos *softwares* em três categorias, a saber: *standard* (de prateleira), por encomenda e adaptados (híbridos). De acordo com esse autor:

Os programas *standard* constituem, em regra, pacotes (*packages*) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular –, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica – serão o “esqueleto” a que falta o “revestimento muscular”. [...] São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados – daí que também se fale aqui de *software* “*off the shelf*”. O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimentam cifras de vários milhões. [...]

Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de *software* (as chamadas *software houses*) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de “programas aplicativos”, que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os “programas *standard*”; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos da empresa.

A classificação *supra* pode ser considerada no tocante à iniciativa e à finalidade da criação dos *softwares*, se para ser utilizado em larga escala, ou sob encomenda, por usuário indeterminado ou por usuário específico.

Há também a classificação⁸⁴ do *software* “à razão inversa de sua operacionalidade pelo usuário final”: *firmware*, sistemas operacionais e programas aplicativos.⁸⁵

Firmware é um programa de computador ou um conjunto de programas armazenados na memória ROM do *hardware*.⁸⁶ O programa (ou o conjunto deles) encontra-se no *chip* dos computadores e tem funções específicas como as informações para a inicialização e demais rotinas que possibilitam o correto funcionamento do *hardware*.⁸⁷

Em outras palavras, *firmware* é um *software* associado a um *hardware*, gravado no circuito de memória, de forma permanente, durante o ciclo de produção do bem corpóreo (telefone celular, câmera digital, impressora, carro, além do computador).

⁸³ SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Dom Quixote, 1998. p. 29-30 *apud* STF, Recurso Extraordinário n.º 176.626-3/SP. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 20 dez. 2020.

⁸⁴ Classificação utilizada pela tecnologia da informação.

⁸⁵ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda cit., p. 60.

⁸⁶ Também denominado *software embarcado* (CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados* cit., p. 104).

⁸⁷ Disponível em: <https://www.cursosdeinformaticabasica.com.br/o-que-e-firmware/>. Acesso em: 27 dez. 2020.

O *software* sistema operacional também consiste em um programa ou um conjunto de programas cuja função é a de interface entre o *hardware* e o usuário. São exemplos de sistema operacional Linux, Windows e Mac.⁸⁸ Tais *softwares* são, portanto, “sistemas que gerenciam o funcionamento da máquina, permitem a comunicação geral entre ela e o seu operador [...] de forma a permitir que unidades de processamento recebam e executem as instruções de programas [...]”⁸⁹

Chama-se de *software* aplicativo aquele desenvolvido para a execução de uma solução para o usuário, seja de uso geral (por exemplo, editores de textos, planilhas, gráficos), seja de uso específico destinado a apenas um tipo de aplicação (por exemplo, controle de estoques de empresa varejista de roupas femininas).

Outra classificação adotada pela doutrina leva em consideração a liberdade de uso do *software*, e não a inexistência de pagamento (contraprestação).⁹⁰ Nessa divisão, os *softwares* classificam-se em livres e em proprietários.

São *softwares* livres aqueles que possibilitam aos usuários executar, copiar, distribuir, modificar, aperfeiçoar etc. o programa. Os *softwares* livres são aqueles dos quais o usuário obtém o código-fonte e tem liberdade (e dessa liberdade advém a denominação de *software* livre) para executar o programa, alterá-lo para realizar adaptações conforme suas necessidades.

A depender do *software*, a liberdade do usuário poderá ser gratuita ou onerosa, e, nesse caso, somente mediante a contraprestação o usuário fará jus ao uso.⁹¹

Em contrapartida, os *softwares* proprietários não possibilitam ao usuário o acesso ao código-fonte e, igualmente, não permitem a cópia, distribuição etc.

Os *softwares* também são classificados quanto à forma de transmissão (“obtenção” ou de instalação no *hardware*), variando conforme o desenvolvimento tecnológico. Nessa classificação, encontram-se os *softwares* “obtidos mediante” meio físico (atualmente extinto), *download/upload* e na nuvem.

Com relação aos primeiros, o usuário adquiriria uma cópia do *software* por meio do *corpus mechanicum*.

⁸⁸ Disponível em: <https://diolinux.com.br/sem-categoria/sistemas-operacionais-linux-mac-os.html>. Acesso em: 27 dez. 2020.

⁸⁹ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda cit., p. 60.

⁹⁰ PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 211.

⁹¹ O Município de São Paulo editou a Lei n.º 16.574, de 18 de novembro de 2016, que dispõe sobre a utilização de *softwares* livres em computadores utilizados pelos estabelecimentos públicos municipais da Administração Direta e Indireta.

Quando obtidos mediante *download/upload*, os usuários ingressam em *sites* na internet e instalam os programas em seus computadores.

Na linguagem da tecnologia da informação, o *download/upload* consiste na “transferência de um computador para o outro – estando ambos conectados a um sistema [...] de banco de dados, *softwares*, sons, imagens ou qualquer outra forma de informação”.⁹²

Nessa forma de instalação do *software*, ele pode ser infinitamente multiplicado e utilizado. “No momento em que um consumidor faz *download* [...], ele não o está tirando de uma fábrica ou uma loja e levando para sua casa: está [...] copiando [...]. E [...] poderá ser copiado tantas vezes quantas forem necessárias.”⁹³

Assim, diante das novas tecnologias, a classificação (e forma de fruição) dos *softwares* sofre mudança, de modo que os adquiridos por meio do *corpus mechanicum* são, atualmente, inexistentes.⁹⁴ Por sua vez, o *software* obtido mediante *download* e/ou *upload* convive com outras tecnologias mais avançadas, a computação ou o *software* “na nuvem”, que comporta essencialmente três modelos distintos: *Infrastructure as a Service* (IaaS); *Platform as a Service* (PaaS); e *Software as a Service* (SaaS), os quais, diante da atualidade e complexidade, serão estudados em tópico apartado.⁹⁵

⁹² NETTO, José Carlos Costa. *Direito autoral no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 334 *apud* GANDELMAN, Henrique. *De Gutenberg à internet: direitos autorais na era digital*. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 210.

⁹³ PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 211.

⁹⁴ Basta observar os novos computadores que não mais possuem entradas para CD.

⁹⁵ No *software* na nuvem ou em inglês *cloud computing*, segundo Luís Flávio Neto e Giacommo Paro: “Parte-se da concepção de utilização compartilhada de recursos físicos e virtuais, como redes, servidores e aplicativos, voltada ao fornecimento de serviço *on-line* padronizados ou configuráveis sob demanda, que podem incluir, por exemplo, programas de computador, gerenciamento e armazenamento de dado. Como o seu funcionamento é *on-line*, os seus usuários podem usar a sua estrutura a partir de vários tipos de dispositivos com acesso à internet, independentemente de sua localização [...] a empresa contratada para a disponibilização da ‘nuvem’ se socorrerá de uma rede de servidores espalhados em muitas localidades, inclusive para garantir a segurança do sistema. Esse ambiente comporta essencialmente três modelos, de acordo com os recursos oferecidos, quais sejam: *Infrastructure as a Service* (*IaaS*), *Platform as a Service* (*PaaS*) e *Software as a Service* (*SaaS*)” (Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão. A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 98).

1.4 Cessão de direitos; licença de uso; desenvolvimento, adaptação ou customização de *software*

A doutrina reconhece os seguintes negócios jurídicos envolvendo *software*: (i) cessão de direitos; (ii) licença e cessão de uso; e (iii) desenvolvimento, adaptação ou customização.⁹⁶ Também há negócios jurídicos que envolvem o direito da distribuição de *software*, a qual será analisada em item específico.

A cessão de direito de *software* está positivada nos artigos 49 e 50 da Lei n.º 9.610/1998. De acordo com os mencionados dispositivos, o autor poderá alienar total ou parcialmente, a título universal ou singular, o *software*. Trata-se de operação incomum, pois, normalmente, o que se verifica é o licenciamento do direito de uso de *software*.⁹⁷

Na cessão de direito, ocorre a alienação (transferência da propriedade) dos direitos patrimoniais⁹⁸ sobre o programa. Trata-se de uma operação de compra e venda,⁹⁹ de modo que o adquirente detém todos os poderes da propriedade.¹⁰⁰ Nessa operação de venda, o alienante irá auferir receita, cuja característica poderá ser pela contraprestação de venda de um bem ou serviço, ou, ainda, de venda de um ativo não circulante, situação na qual se dará a tributação do ganho de capital.¹⁰¹

O adquirente/cessionário pode explorar o *software*, inclusive alterá-lo, distribuir etc., e será o único que poderá usar, dispor e explorar os direitos relativos à obra.

Trata-se, portanto, de uma operação de compra e venda, passando o adquirente a possuir o bem e todos os poderes de proprietário.

A licença de uso, modalidade mais utilizada,¹⁰² por sua vez, está prevista no artigo 9.º da Lei n.º 9.609/1998, o qual dispõe que “O uso de programa de computador no País

⁹⁶ DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 176.

⁹⁷ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil* cit., p. 175.

⁹⁸ De acordo com o artigo 83, III, do Código Civil, os direitos pessoais patrimoniais foram iguados a bens móveis: “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: [...] III – os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações”.

⁹⁹ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda cit., p. 69.

¹⁰⁰ Código Civil: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

¹⁰¹ De acordo com o artigo 501 do RIR/2018, são classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro tributável, dentre outros, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

¹⁰² GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil* cit., p. 175.

será objeto de contrato de licença”, e que, na hipótese de não existir contrato, o documento fiscal relativo à aquisição¹⁰³ ou licença de cópia servirá para comprovação da regularidade de seu uso.

O contrato deverá prever se a licença abrange a utilização integral do programa, sobre a obrigatoriedade de as atualizações serem fornecidas, o número de servidores ou de usuários que poderão usar o programa, o limite de usuários simultâneos, a possibilidade de compartilhar sua aplicação com empresas do mesmo grupo econômico, a viabilidade de ser ou não cedida a licença para terceiros, o prazo da licença que, inclusive, pode ser perpétuo e o valor da contraprestação.¹⁰⁴

O usuário que obtiver a licença de uso não passa a adquirir a propriedade do programa, mas apenas sua utilidade. Tarcísio Queiroz Cerqueira menciona que a Lei dos *Softwares* “estabelece, de forma inconfundível [...] que os programas de computador devem ser comercializados através de contratos de licença de uso. Não dispõe a lei de forma diferente, não admite expressamente qualquer alternativa ou modalidade de comercialização”.¹⁰⁵

Parte da doutrina entende que, no caso de licença perpétua, a operação envolve verdadeira compra e venda.¹⁰⁶ De outro lado, outra parte considera ser equivocado falar em compra de *software*, pois o usuário não possui os poderes de propriedade do programa, mas somente direito de uso.¹⁰⁷

As principais discussões tributárias, relativas à competência tributária, ocorreram nas operações de licença de uso de *software* “de prateleira”, pois para esses casos havia dúvida se, para fins de incidência do ISS ou do ICMS, o programa consistia em venda de mercadoria, de modo que o usuário adquiria os poderes de propriedade do “meio físico”, e não da *obra* (programa).

Conforme será analisado no Capítulo 2, a discussão envolvendo o conflito de competência foi resolvido pelo STF. Não obstante, há diversos aspectos relacionados ao IRPJ que continuam a gerar discussão, por exemplo, a dedutibilidade dos valores pagos pelo direito de distribuição de licença de uso de *software*. Essa problemática será tratada no Capítulo 4.

¹⁰³ De acordo com José Eduardo Soares de Melo, “é equivocado afirmar-se ‘aquisição de *software*’ ou ‘compra e venda de *software*’, porque a relação jurídica concernente à licença de uso de um bem móvel é juridicamente distinta da compra e venda” (*Contratos e tributação*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 251).

¹⁰⁴ PINHEIRO, Patrícia Peck. *Fundamentos dos negócios e contratos digitais* cit., p. 150-151.

¹⁰⁵ CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação* cit., p. 97.

¹⁰⁶ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda cit., p. 76.

¹⁰⁷ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil* cit., p. 66; e YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *software*: novas tendências tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 141, p. 62-68, 2007.

Nas operações envolvendo o desenvolvimento, adaptação ou customização de *software* não se verifica dissenso na doutrina.

No caso do desenvolvimento de *software*, o contratado deve desenvolver o programa de computador, enquanto na adaptação ou customização o contratado realiza atividades em um *software* existente.

Tais atividades envolvem típicas realizações de um fazer, mediante o emprego de *hardwares* e de informações.¹⁰⁸

Nesses contratos, o contratado se vincula a uma prestação de um serviço (ato positivo)¹⁰⁹ em benefício do terceiro (no caso, o tomador dos serviços).

Bernardo Ribeiro de Moraes¹¹⁰ manifestou, em 1975, a existência de conceito econômico de serviço adotado pela legislação tributária alienígena. Segundo o autor, em seu conceito econômico, “serviço é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção”.

Prossegue o autor: “*Serviço*, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico etc.”.¹¹¹

Por sua vez, o conceito de prestação de serviços do direito civil, ainda segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, “é [...] fornecimento apenas de trabalho [...] fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiro. O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange [...] tanto o simples fornecimento como venda de bens imateriais (cessão de direitos, hospedagem etc.)”.¹¹²

Maria Helena Diniz, ao citar doutrina de Caio Mário da Silva Pereira, conclui que na prestação de serviços o prestador se obriga para com o tomador a fornecer determinada atividade.¹¹³

No caso de desenvolvimento, adaptação ou customização de *software*, tais atividades se caracterizam como prestação de serviços, seja pelo conceito econômico, seja pelo conceito ofertado pelo direito civil.¹¹⁴ Ainda, é de observar que a Lei dos *Softwares*, por meio de seu

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Contratos e tributação* cit., p. 253.

¹⁰⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2, p. 117.

¹¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975. p. 41.

¹¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços* cit., p. 41.

¹¹² Idem, p. 42-43.

¹¹³ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações* cit., v. 2, p. 313.

¹¹⁴ Ayres F. Barreto menciona: “O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é o conceito de direito Privado” (*ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 29).

artigo 8.º, estabelece a obrigatoriedade de fornecimento de serviços técnicos pelo fornecedor.¹¹⁵ Nesse sentido, as operações com *software* também podem envolver clássica operação de fazer, é o caso de assistência técnica, consultoria ou assessoria em implementação e manutenção.

1.5 O direito de licença de distribuição do *software*

O artigo 10 da Lei do *Software* dispõe acerca “dos contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa”, para determinar que caberá às partes estabelecer a responsabilidade pelos pagamentos dos tributos¹¹⁶ e a remuneração do titular dos direitos do programa de computador.

Nos contratos de distribuição, de comercialização ou de licença de exploração econômica dos *softwares*, o titular dos direitos autorais concede a terceiro o direito, com ou sem exclusividade, de comercializar os *softwares*.¹¹⁷

A definição da natureza dos valores pagos a título pelo direito de exploração do *software* tem gerado muitas discussões.¹¹⁸

A título exemplificativo, cita-se que a RFB, por meio da edição do Ato Declaratório Interpretativo n.º 7/2017,¹¹⁹ apresentou entendimento de que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de *software* enquadram-se no conceito de *royalties*. Mencionado posicionamento vem sendo, reiteradamente, confirmado pela RFB.¹²⁰

¹¹⁵ De acordo com Tarcísio Queiroz Cerqueira, “A lei é clara ao imputar a responsabilidade pelos serviços técnicos complementares não só ao produtor, mas também ao distribuidor ou revendedor. [...] Não há, no entanto, nada que impeça a cobrança de remuneração pelos serviços técnicos complementares ou de manutenção” (*Software: direito e tecnologia da informação cit.*, p. 41).

¹¹⁶ O artigo 123 do Código Tributário Nacional estabelece: “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

¹¹⁷ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil cit.*, p. 167.

¹¹⁸ No Capítulo 3 serão estudados a evolução dos atos editados pela RFB e o entendimento do órgão a respeito do tema.

¹¹⁹ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88879&visao=anotado>. Acesso em: 23 dez. 2020.

¹²⁰ Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit n.º 99.004, de 15 de abril de 2019, cuja ementa apresenta-se abaixo, parcialmente transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Licença de comercialização ou distribuição de *software*. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. *Royalties*. Tributação.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de *software*, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do *software*, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

De acordo com o mencionado órgão, como a lei tratou em artigos distintos acerca do contrato de licença do uso de *software*, artigo 9.º da Lei n.º 9.609/1998, e o contrato de distribuição, artigo 10, além das demais diferenças aplicáveis às espécies,¹²¹ os pagamentos e as despesas (ou os custos) decorrentes deste último contrato teriam natureza de *royalties*.¹²²

Tendo em vista a definição da natureza da contraprestação no contrato de distribuição, breve análise do *royalty* deve ser realizada.

Ele foi considerado¹²³ como rendimento decorrente de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: o de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas e de indústria e comércio; os direitos autorais, exceto se estes últimos forem percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.¹²⁴

O artigo 22 da Lei n.º 4.506/1964, que trata de *royalties*, possui uma definição denotativa¹²⁵ do conceito do instituto, situação na qual o legislador lista, de forma exemplificativa os tipos de rendimentos classificados como *royalties*.

Na definição denotativa, o legislador não indica as características comuns que permitem agrupar objetos em determinada categoria, mas ele lista diferentes tipos de rendimentos compreendidos pelo conceito legal. É por essa razão que o artigo 22 da Lei n.º 4.506/1964 contempla lista exemplificativa de rendimentos qualificados como *royalties*.

Os *royalties* se diferenciam dos aluguéis e dos juros pela natureza do bem objeto da aplicação do capital cujo uso retribui. O primeiro é a remuneração do capital aplicado

[...]”.

¹²¹ Vide fundamentação do Fisco na mencionada Solução de Consulta RFB: “24. O direito de comercialização do *software* não se confunde com a licença de uso do respectivo *software*, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do *software* a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o *software*”.

¹²² Vide no Capítulo 3 a evolução do entendimento da RFB a respeito da tributação das operações envolvendo *software*.

¹²³ Assim dispõe o artigo 22 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964: “Art. 22. Serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos ‘royalties’ acompanharão a classificação destes”.

¹²⁴ De acordo com José Carlos Costa Netto, “[...] o autor somente pode ser a pessoa física, que cria a obra intelectual individualmente ou em regime de coautoria (ou colaboração). Ao direito de autor interessa não a posição social ou a condição financeira, não a inteligência ou a erudição literária, artística ou científica, mas, sim, a criatividade” (*Direito autoral no Brasil*. Saraiva: São Paulo. 2019. p. 167).

¹²⁵ Sobre as definições conotativas e denotativas, veja-se: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). São Paulo: Noeses, 2009. p. 55-56.

em direitos/bens intangíveis. Por sua vez, os juros remuneram o capital financeiro, enquanto o aluguel remunera o capital aplicado em bens corpóreos.¹²⁶

Para Mary Elbe Queiroz,¹²⁷ “[...] aluguel representa a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos. Distingue-se dos *royalties* por ser esse o rendimento ou remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinado direito, enquanto o aluguel é relativo ao uso de bem corpóreo”.¹²⁸

Alberto Xavier também apresentou entendimento no sentido de que o conceito do instituto adotado pelas convenções para evitar a dupla tributação não se identifica com aquele constante da legislação interna. Explica esse autor que, para o direito interno, os *royalties* correspondem a uma categoria de rendimento que remunera o uso, a fruição ou a exploração de determinados direitos, enquanto nas convenções o conceito designa remunerações de qualquer natureza paga pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas.¹²⁹

De acordo com a doutrina, os *royalties* consistem na contraprestação pelo direito de uso, fruição ou exploração de bens imateriais, de modo que, a princípio, o pagamento pelo direito à distribuição dos *softwares* pode ser entendido como *royalties*. Entretanto, a alínea “d” do artigo 22 menciona que, no caso de os valores serem recebidos pelo criador do bem ou da obra, a contraprestação terá natureza de direitos autorais.

A análise da classificação dos valores pagos/recebidos é relevante para fins fiscais, pois a legislação tributária aplicável aos encargos com *royalties* estabelece condições que acabam por reduzir (senão eliminar) a dedução para fins de determinação do lucro real, conforme será detalhado no Capítulo 4 do presente trabalho.

Não obstante, tendo em vista que a contraprestação pelo direito de distribuição de direito de uso de *software* decorre da exploração de bens imateriais, o pagamento pelo direito à distribuição dos *softwares* deve ser entendido como *royalties*.

¹²⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969. p. 9-6.

¹²⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 243-244.

¹²⁸ Embora se possa verificar estreita similitude conceitual entre o aluguel e *royalties*, tais institutos não se sujeitam às mesmas regras fiscais, pois para os *royalties* há regra especial de dedutibilidade, enquanto para o aluguel a dedutibilidade é determinada pela regra geral constante do artigo 311 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Entre as regras especiais aplicáveis aos pagamentos/despesas incorridos cita-se, a título de exemplo, que, para fins de apuração do IRPJ, a dedutibilidade da despesa com *royalties* sujeita-se à observância de determinados percentuais sobre a receita bruta obtida com a exploração econômica, enquanto os aluguéis não se sujeitam a tais percentuais.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 617 e ss.

1.6 Computação na nuvem

Com o desenvolvimento da tecnologia da informação, os avanços experimentados na sociedade atual trouxeram a tendência de disponibilizar a fruição da tecnologia para o maior número de usuários possível (massificação), de forma globalizada, mediante o pagamento do preço conforme o uso¹³⁰ (utilidade ou fruição).

Observa-se que a computação na nuvem é a tecnologia atualmente mais desenvolvida que possibilita aos usuários fruírem da utilidade. O oferecimento ao usuário da tecnologia, em especial da tecnologia denominada “computação na nuvem”, mediante a utilização de acordo com a necessidade de cada usuário, de forma instantânea, observa o modelo de disponibilização dos serviços públicos.¹³¹ A título de exemplo, para se obter água, abre-se uma torneira e se paga pela quantidade consumida. Na computação na nuvem, com um ou alguns *clicks*, consegue-se acessar documentos, assiná-los e arquivá-los, de forma simples¹³² e com mobilidade, podendo tais atividades ser realizadas de qualquer localidade, mediante acesso por meio de um equipamento conectado à internet.

Foi atribuída a Eric Schmidt, ex-CEO da Google, a propagação da expressão *cloud computing* (traduzida para o vernáculo como computação na nuvem), que traz a ideia de inovação tecnológica disruptiva.¹³³

¹³⁰ SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3.pdf. Acesso em: 23 dez. 2020.

¹³¹ O artigo 175 da Constituição Federal dispõe que: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

¹³² Conforme PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 24. John McCarthy defendia, na década de 60 do século passado, que a computação deveria ser fornecida como utilidade pública.

¹³³ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 95.

Não há no Brasil legislação específica que defina¹³⁴ a natureza jurídica da computação na nuvem, de modo que a doutrina (seja a jurídica, seja a da tecnologia da informação) se baseia na definição trazida pelo *National Institute of Standards and Technology* (NIST).¹³⁵

O NIST¹³⁶ definiu a computação em nuvem como um modelo que permite acesso

[...] de modo conveniente e sob demanda, a um conjunto de recursos computacionais configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente adquiridos e liberados com mínimo esforço gerencial ou interação com o provedor de serviços.

O NIST teria, por meio de sua definição, apresentado que a ideia central da computação em nuvem seria viabilizar acesso à fruição da tecnologia sem a necessidade de aquisição da infraestrutura pelo usuário, dado que para o uso seria necessário, apenas, o acesso à internet.¹³⁷

Na computação em nuvem, o usuário poderá se conectar de qualquer lugar do mundo para obter uma informação, ler arquivos etc.¹³⁸

O compartilhamento de infraestrutura de tecnologia viabiliza a disponibilização dos recursos tecnológicos para os usuários, em qualquer parte do mundo,¹³⁹ por meio de *hardwares* (máquinas) que gerenciam informações pelo uso de programas de computadores (*softwares*), trocaram dados pela internet.¹⁴⁰

¹³⁴ O Projeto de Lei n.º 5.344, apresentado em 09.04.2013 e arquivado, definiu conceituação em nuvem nos seguintes termos:

“Art. 1.º, § 1.º A computação em nuvem é definida como a exploração da atividade de tratamento, armazenamento, guarda e depósito virtuais, por sistemas eletrônicos ou eletromagnéticos e mediante contrato oneroso ou gratuito, no qual o depositário recebe informações, sistemas, programas, plataformas, ou qualquer espécie de dados do depositante ou titular, sejam codificados ou não, considerados conteúdos ou bens, sendo regido por esta lei e no que aplicável, pelo Código de Defesa do Consumidor, pela legislação específica de proteção de dados, de propriedade intelectual, legislações setoriais e outras aplicáveis” (Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=570970>; https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=59D1675D0DA7522AB1266276CB976D97.proposicoesWebExterno2?codteor=1083767&filename=Avulso+-PL+5344/2013. Acesso em: 20 abr. 2021.

¹³⁵ ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 236.

¹³⁶ SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios cit.

¹³⁷ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 26.

¹³⁸ PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 322.

¹³⁹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem* cit., p. 104.

¹⁴⁰ MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (*cloud computing*). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 22, n. 116, p. 175-201, maio/jun. 2014.

A escalabilidade é um fator que possibilita a redução dos custos para os usuários em geral e abre perspectivas para as pessoas jurídicas avaliarem a melhor alternativa para seu plano de negócios, por exemplo, o investimento em ativos (aquisição da infraestrutura) necessários para as atividades da empresa *versus* a contratação de terceiro para prover a infraestrutura, mediante o preço pelo uso e com base nas necessidades de cada empresa.

A infraestrutura necessária para as atividades computacionais é provida por terceiros que utilizam *hardware* de modo compartilhado.

A computação na nuvem tem as seguintes características:¹⁴¹ (i) *self-service* sob demanda; (ii) amplo acesso; (iii) *pooling* de recursos; (iv) elasticidade rápida; e (v) serviço medido.

A computação na nuvem pode ser resumida como um modo de o usuário obter recursos de infraestrutura e programas de computador, de forma compartilhada, por demanda, conforme suas necessidades, mediante acesso à internet, com a fruição da utilidade sem aplicação de capital¹⁴² em ativos imobilizados.¹⁴³

Patrícia Peck Pinheiro menciona que há quatro modelos de computação na nuvem: (i) *nuvem privada*; (ii) *nuvem pública*; (iii) *nuvem comunitária*; (iv) *nuvem híbrida*.¹⁴⁴

No caso de *nuvem privada*, toda a rede é administrada pela própria empresa ou por empresa terceirizada contratada, os arquivos e informações permanecem em local conhecido pela empresa e é considerada mais segura do que os demais modelos.¹⁴⁵

A *nuvem pública* é disponibilizada para diversas pessoas (jurídicas e físicas) ou para um grupo de empresas e poderá ser acessada por qualquer dos usuários. Nesse caso, há o compartilhamento da nuvem. Diferentemente, a *nuvem comunitária* é dividida por várias empresas e coordenada por um conselho, possuindo requisitos de segurança. Já a *nuvem híbrida* caracteriza-se por envolver os dois ou os três modelos referidos para a implantação da nuvem.

¹⁴¹ MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (*cloud computing*) cit. No mesmo sentido veja-se: ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* cit., p. 236.

¹⁴² ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 44.

¹⁴³ De acordo com o inciso IV, artigo 179, da Lei n.º 6.404/1976: “no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

¹⁴⁴ PINHEIRO, Patrícia Peck. #Direito digital cit., p. 322.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 322.

Os modelos¹⁴⁶ de computação na nuvem são IaaS, PaaS e SaaS.¹⁴⁷

Esses modelos apresentam como características a disponibilização sob demanda, sendo o acesso amplo e com recursos compartilhados, de elasticidade rápida e com o pagamento pelo usuário de acordo com a efetiva prestação (preço mediante a utilização).

O entendimento das características da computação na nuvem pode facilitar a compreensão das modalidades IaaS, PaaS e SaaS.

A IaaS resume-se ao “fornecimento de espaço físico – servidor – para armazenagem de dados eletrônicos aos usuários [...] o consumidor não aluga um disco rígido de memória identificável, mas sim uma medida binária (*megabytes, gigabytes, terabytes* etc.)”.¹⁴⁸

A principal finalidade dessa modalidade é disponibilizar a infraestrutura (recursos físicos), tais como servidores, redes, armazenamento, cabeamento, ar-condicionado para a manutenção da adequada temperatura para o funcionamento das máquinas.¹⁴⁹

Como exemplos de provedores de IaaS mencionam-se o Amazon Web Services, o RackSpace, o GoGrid,¹⁵⁰ o Amazon Elastic Cloud Computing (EC2) e o Elastic Utility Computing Architecture Linking Your Programs to Useful Systems.¹⁵¹

A IaaS possibilita a obtenção da infraestrutura necessária para as modalidades PaaS e SaaS,¹⁵² que serão a seguir estudadas.

De acordo com Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, o NIST apresenta que a PaaS consiste em fornecimento de recursos de computação, com linguagem de programação, bibliotecas virtuais, serviços e ferramentas de suporte de aplicações que o usuário pode implementar na infraestrutura da nuvem.¹⁵³

¹⁴⁶ PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 323.

¹⁴⁷ Flávio R. Sousa e Javam Machado mencionam que: “O ambiente de computação em nuvem é composto de três modelos de serviços. Estes modelos são importantes, pois eles definem um padrão arquitetural para soluções de computação em nuvem” (Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios cit.).

¹⁴⁸ BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A tributação do *cloud computing* pelo Imposto Sobre Serviços: exame sob o enfoque da regra de competência do tributo. In: WAGNER; Rafael Korff, BRASIL JR., Vicente (coord.). *ISS: questões práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Porto Alegre: Paixão, 2013. p. 64.

¹⁴⁹ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 30.

¹⁵⁰ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 33.

¹⁵¹ SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios* cit.

¹⁵² *Ibidem*.

¹⁵³ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem* cit., p. 113.

O usuário não tem o controle ou a administração da infraestrutura (rede, servidores, sistemas operacionais ou armazenamento), sendo seu controle limitado às aplicações implantadas e às configurações das aplicações.¹⁵⁴

Da mesma forma que para a IaaS, o usuário da PaaS não necessita adquirir a infraestrutura ou a instalação de ferramentas de programação em seus computadores,¹⁵⁵ de modo que será possibilitado o uso das ferramentas de desenvolvimento de *software* do fornecedor para que os usuários criem as aplicações que pretendem, por meio da utilização da *internet*.¹⁵⁶

São exemplos de empresas que fornecem essa utilidade: IBM, Oracle, Google¹⁵⁷ e Microsoft.¹⁵⁸

O SaaS surgiu antes da expressão *cloud computing*, pois iniciado na década de 90 do século passado.¹⁵⁹ Ele consiste na associação da IaaS e da PaaS, de modo que o provedor oferece o programa de computador ao usuário,¹⁶⁰ via *internet*.¹⁶¹

Trata-se de oferecimento ao usuário dos aplicativos que rodam na infraestrutura de nuvem, acessível de qualquer local e *hardware*, como mencionado, por meio da *internet*.¹⁶²

O usuário poderá acessar seu programa, de qualquer lugar e de qualquer máquina, mas não terá o controle sobre a infraestrutura, sobre a plataforma, tampouco sobre o *software*.¹⁶³

Ao usuário são garantidos, mediante contraprestação, o acesso e a fruição das utilidades.

João Dácio Rolim e Daniela Silveira Lara aludem que, no caso do SaaS, “há aquisição pelo usuário de um aplicativo final, desenvolvido pelo provedor, normalmente disponibilizado

¹⁵⁴ SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios* cit.

¹⁵⁵ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem* cit., p. 114.

¹⁵⁶ REZENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 136.

¹⁵⁷ O Google provê aplicativo denominado Google App Engine, conforme: SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios* cit.

¹⁵⁸ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 35.

¹⁵⁹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem* cit., p. 115.

¹⁶⁰ “Os sistemas de *software* são acessíveis a partir de vários dispositivos do usuário por meio de uma interface *thin client* como um navegador Web” (SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios* cit.).

¹⁶¹ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 36.

¹⁶² PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital* cit., p. 323.

¹⁶³ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 36-37.

para acesso por múltiplos usuários que pagam pelo direito de uso por um determinado período”.¹⁶⁴

Pode-se depreender da concepção dos citados autores que o usuário passaria a deter a propriedade do aplicativo. Entretanto, não parece que esse entendimento seria o melhor, pois, em essência, no SaaS, os usuários possuem o direito de fruição de estrutura de tecnologia da empresa provedora. Assim, a nosso ver, a terminologia aquisição, empregada pelos autores, deve ser compreendida como a aquisição da titularidade do direito de fruir (ou obter a utilidade) da tecnologia contratada.

Inclusive, esse é a opinião de Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, segundo o qual, “Nessa espécie de computação em nuvem, o usuário vale-se das aplicações prontas oferecidas na infraestrutura do provedor da nuvem, ao invés de operar com aplicações adquiridas ou desenvolvidas em sua própria infraestrutura tecnológica”.¹⁶⁵

Trata-se da disponibilização de programa de computador como aqueles anteriormente adquiridos por meio físico (CD, por exemplo), ou por *download/upload*, porém no SaaS o programa não é instalado no *hardware* do usuário, e sim hospedado na nuvem e acessado mediante aplicações de comunicação com a internet.¹⁶⁶

Podem-se citar como exemplo do SaaS o *Customer Relationship Management* (CRM) da *Sales-force* e o *Google Docs*.¹⁶⁷

¹⁶⁴ ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS cit., p. 45.

¹⁶⁵ TAMANAHAN, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem* cit., p. 115.

¹⁶⁶ PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais* cit., p. 37.

¹⁶⁷ SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios* cit.

2 DISPUTA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E EVOLUÇÃO DAS DECISÕES DO STF NA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM *SOFTWARE*

O STF analisou o conflito de competência envolvendo a incidência do ICMS e do ISS nas operações de licença e de cessão do uso de *software*, nos anos de 1988, 1989, 2008 e, em 2010, examinou medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Recentemente, em 2020, também decidiu, em recurso afetado pela sistemática de repercussão geral, a competência tributária dos Municípios.

Não obstante, de 2010 até poucos meses atrás, o conflito de competência envolvendo o *software* continuou ativo. Legislações tributárias foram editadas pelos entes federados e muitos estudos doutrinários foram escritos.

Sobre a legislação tributária, mais recentemente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)¹⁶⁸ editou o Convênio n.º 106/2017, disciplinando os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. A cláusula terceira do Convênio dispôs que o imposto seria devido mesmo nas operações “[...] realizadas por meio de *site* ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados [...]”.

Por sua vez, o Município de São Paulo fez publicar o Parecer Normativo n.º 1/2017, segundo o qual “o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (*download de software*)”, independentemente “de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (*software por encomenda*) ou ser padronizado (*software de prateleira* ou *off the shelf*)”, são sujeitos à incidência do ISS.

Assim, ambos os entes federados exigiram (pois, conforme a decisão do STF, os Estados não mais poderão exigir) tributos distintos em operações que envolviam *software* dito

¹⁶⁸ Conforme obtido no *site* do órgão (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>), o “CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2.º, inciso XII, alínea g, e Lei Complementar n.º 24, de 7.1.1975)”.

padronizado, na hipótese de a disponibilização do conteúdo ocorrer mediante pagamento periódico (isto é, por meio de assinatura mensal).

Consequentemente, nas operações compreendendo especialmente o chamado “*software* de prateleira”, tanto o Estado de São Paulo quanto o Município de São Paulo entenderam que possuíam competência para a exigência de tributo.

Como mencionado, *software*, entre tantos outros exemplos que podem ser oferecidos, é um importante “bem intangível” na economia atual. Até poucos anos atrás “comprava-se” um programa de computador em loja física, na qual ele era comercializado também em meio físico, em prateleiras vizinhas de impressoras, canetas, cadernos etc. Em tempos mais recentes, a aquisição de *software* realizava-se por *download/upload*; hoje, há nova figura ou modalidade, o *software* na nuvem.

A primeira decisão de nossa mais alta Corte sobre a tributação das operações com *software* se deu em 1988.¹⁶⁹ Naquela ocasião, o STF¹⁷⁰ decidiu pela incidência do ICMS nas operações envolvendo os chamados *softwares* de prateleira, “vendidos” em lojas físicas e em meio físico.

Em 1998, ou seja, dez anos depois, o Estado do Mato Grosso editou a Lei n.º 7.098, ampliando a incidência do ICMS para bens incorpóreos. Na sequência, em 1999, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 1.945 questionando a ampliação da incidência tributária. Em 2010, foi julgada a medida cautelar da ação, ocasião na qual o STF entendeu pela incidência do ICMS nas transferências de “*software* de prateleira”, via *download*.

Em 4 de novembro de 2020, o STF firmou maioria de votos no julgamento da Medida Cautelar na ADI n.º 1.945, no julgamento da ADI n.º 5.659/MG e no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 6.88.223, com repercussão geral, Tema 590 (ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de *softwares*), no sentido de que as operações com *software*, incluindo-se a computação na nuvem, consistem em prestação de serviços e, posteriormente, quando da finalização do julgamento, a Corte declarou a incidência do ISS nas operações, modulando os efeitos da decisão.

No presente capítulo, serão analisados os fundamentos determinantes do posicionamento da Corte Suprema nos seguintes julgamentos: (a) Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP; (b) ADI n.º 1.945; (c) ADI n.º 5.659/MG; e (d) Recurso Extraordinário n.º

¹⁶⁹ Em 1993, o STJ julgou, no Recurso Especial n.º 39.797/SP, 1.ª Turma, rel. Min. Garcia Vieira, pela impossibilidade de considerar o *software* mercadoria.

¹⁷⁰ Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP, 1.ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

6.88.223, com repercussão geral, Tema 590 (ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de *softwares*).

Antes da análise das decisões sobre a tributação *dos softwares*, serão examinadas decisões do STF que apresentam entendimento sobre a interpretação de conceitos constitucionais para fins de aplicação de definição da incidência tributária.

2.1 Decisões do STF que analisaram a extensão do significado “prestação de serviço de qualquer natureza”

Foram selecionadas três decisões do STF que trataram da extensão do conceito de serviço para fins de tributação, especificamente sobre a exigência do ISS em operações complexas. Foram analisados os seguintes julgamentos: Recurso Extraordinário n.º 116.121-3; Recurso Extraordinário n.º 592.905; e Recurso Extraordinário n.º 651.703.

No Recurso Extraordinário n.º 116.121-3,¹⁷¹ de relatoria do Ministro Octavio Gallotti cujo redator para o acórdão foi o Ministro Marco Aurélio, julgado em 11 de outubro de 2000, o Pleno do Tribunal Federal declarou inconstitucional a incidência do ISS nas operações de locação de bens móveis.

O caso envolvia embargos à execução fiscal decorrente da lavratura de auto de infração pela falta de recolhimento do ISS em operação de locação de guindaste.

Em primeira instância, os embargos à execução fiscal foram julgados improcedentes. Interposta a apelação, o Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso. Da decisão contrária foi interposto o apelo extraordinário.

O Ministro Relator Octavio Gallotti apontou que a expressão “de qualquer natureza” prevista na Constituição Federal, ao determinar a competência tributária dos municípios, deve ser levada em consideração para se extrair efeito útil e, nesse sentido, a lei complementar estabeleceu a incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis.

Como consequência, entendeu o Ministro Relator pela constitucionalidade da exigência.

Os Ministros Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa acompanharam o relator.

¹⁷¹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 26 dez. 2020.

O Ministro Marco Aurélio abriu divergência por entender que prestação de serviço e locação de bens móveis possuem características distintas. No caso, a Constituição Federal preconiza a incidência do ISS sobre operações que envolvem prestação de serviços, e não contrato de locação, nos termos em que considerado pela legislação civil.

Como o Direito é ciência, não se pode desconsiderar os conceitos, os vocábulos e as expressões previstas pelo ordenamento jurídico, de modo a prevalecer a definição de cada instituto. De acordo com o Ministro Marco Aurélio, “a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo [...]”. Acompanharam a divergência os Ministros Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves e Néri da Silveira.

Assim, por maioria de votos, o Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre locação de bens móveis.

A impossibilidade de tributação da locação de bens móveis pelo ISS foi objeto da Súmula Vinculante n.º 31, que apresenta o seguinte enunciado: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.¹⁷²

No Recurso Extraordinário n.º 592.905/SC,¹⁷³ por seu turno, em 2 de dezembro de 2009, o Pleno do STF julgou, no rito de repercussão geral, a constitucionalidade da exigência do ISS nas operações de *leasing*.

Naquela ocasião, por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio e nos termos do voto do Ministro Relator Eros Grau, foi declarada a constitucionalidade da exigência.

Conforme o Relatório, o contribuinte HSBC Investment Bank Brasil S.A. – Banco de Investimento interpôs o apelo extraordinário para ter desconstituída exigência tributária em função de alegada inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil financeiro (*leasing* financeiro).

Alegava a recorrente que o acórdão recorrido teria negado vigência aos artigos 156, III, e 146, III, *a*, da Carta da República, tendo-se em vista que o arrendamento mercantil configuraria obrigação de dar, e não de fazer.

O Ministro Relator iniciou o voto apresentando doutrina que caracteriza o contrato de *leasing* como um contrato complexo e autônomo e diferencia as modalidades de arrendamento em operacional, financeiro e *lease-back*.

¹⁷² Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 10 jan. 2021.

¹⁷³ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 10 jan. 2021.

Expõe que no *leasing* operacional verifica-se a locação do bem a quem fará uso.

De outro lado, o *leasing* financeiro seria modalidade “clássica ou pura de *leasing*” sendo essa a modalidade mais corriqueiramente utilizada, pela qual a empresa arrendadora adquire determinado bem do fornecedor e o entrega para uso e gozo do arrendatário que, periodicamente, deve realizar a contraprestação (pagamento). Quando do término do prazo contratual, pode o arrendatário renovar o arrendamento, devolver o bem ou adquiri-lo mediante o pagamento do preço residual avençado.

Entendeu o Relator que no arrendamento financeiro há preponderante caráter de financiamento, no qual a arrendatária desenvolve atividades de intermediária, além de desempenhar a função de locadora. Cita doutrina de Atos Gusmão Carneiro distinguindo a arrendamento operacional do arrendamento financeiro, segundo o qual para a primeira operação é realçado o aspecto da locação, enquanto na segunda, o “fator financiamento”.¹⁷⁴

Com relação ao *lease-back* (*sale and lease-back*), a arrendatária vende um bem de sua propriedade para a arrendadora que, em seguida, devolve o bem à arrendatária, a qual passa a pagar contraprestações mensais. Ao final do contrato, a arrendatária terá o direito de readquirir o bem.

Fundamenta que o financiamento é um serviço passível de incidência do ISS, sendo de todo irrelevante se no *leasing* financeiro ou se no *lease-back* existe uma operação de compra, “[...] o fato é que toda e qualquer prestação de serviços envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem”.

Por fim, conclui o Ministro Relator que: (i) no *leasing-financeiro* e no *lease-back*, verifica-se a prestação de serviços de qualquer natureza; e (ii) a lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara.

Os Ministros Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Carlos Britto e Gilmar Mendes acompanharam o Relator.

O Ministro Marco Aurélio divergiu sob o entendimento de que, no caso, o negócio envolveria locação de bens que não se considera prestação de serviço (obrigação de fazer), mas sim obrigação de dar.

¹⁷⁴ CARNEIRO, Athos Gusmão. O contrato de “leasing” financeiro e as ações revisionais. *Revista Jurídica*, n. 237, p. 5-18, jul. 1997.

No julgamento, foi firmada a seguinte tese jurídica: “É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro)”.¹⁷⁵

A terceira decisão analisada foi proferida pelo Pleno do STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux. No caso, examinou-se se as operadoras de planos privados de assistência à saúde realizavam (realizam) prestação de serviço sujeita ao ISS.

No caso, o apelo extraordinário foi interposto pelo Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda., contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, que entendeu cabível a incidência de ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde.

O recorrente alegou violação aos artigos 153, V, e 156, III, da Constituição Federal, pois sustentava que a principal atividade das empresas de seguro consiste em obrigação de dar, e não de fazer, o que afastaria a incidência do ISS. Em reforço a seus argumentos, explicou que a principal atividade de empresas como a recorrente seria a cobertura dos gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde, sendo as demais atividades (entre as quais as de planejar sua estratégia comercial, negociar com médicos, hospitais e laboratórios) apenas atividades-meio. Arguiu, ainda, que os contratos de plano de saúde seriam de natureza aleatória, ante seu caráter securitário, o que demoveria o requisito da comutatividade, inerente aos contratos de prestação de serviço.

De acordo com o Relator, o principal aspecto que deve ser considerado para a compreensão da incidência do ISS encontra-se na definição do termo “serviço”, pois apenas atividades assim classificadas, “à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto”.

Sob o enfoque constitucional, cabe aos municípios instituir impostos não abarcados pela competência estadual, conforme artigo 155, II, bem como os impostos sujeitos à competência federal, delimitados pelo artigo 153, IV e V. Logo, os serviços de competência tributária estadual e os serviços de competência tributária da União estão excluídos da competência municipal.

Ressaltou o Relator que seu voto não privilegia a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, dado que ela enfraqueceria a segurança jurídica. De outro lado, o conceito de serviço constante do Direito Privado não é o único para nortear a interpretação da

¹⁷⁵ Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12.ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09.12.2015 (Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 10 jan. 2021).

Constituição Federal. O Direito Constitucional Tributário adota critérios próprios; ele pode, portanto, elaborar conceitos específicos.

Apontou que qualquer conceito jurídico ou extrajurídico, advindo de qualquer ramo do conhecimento, seja ele do Direito Privado ou não, mesmo extrajurídico, “que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias, não pode ser alterado por legislação infraconstitucional”.

Mesmo que a caracterização como obrigações de dar e de fazer “para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110 do CTN, novos critérios de interpretação” ganharam espaço de forma progressiva, permitindo nova leitura da norma. A linha divisória entre o Direito Civil e o Direito Tributário gera contradições e dificuldade de conciliação.

Não obstante os conceitos de Direito Civil desempenhem relevante papel na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não eliminam a atividade interpretativa.

Assim, a unidade do sistema jurídico assenta-se mais no plano axiológico do que no linguístico, de modo que uma palavra pode ter um sentido diferente no Direito Tributário.

Atualmente, a utilização do critério econômico decorre de uma apreciação axiológica “baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”. Ademais, não se pode deixar de considerar a interação entre o Direito e a Economia em detrimento do formalismo jurídico. “A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários, passem pelo filtro jurídico.”

A interpretação dos conceitos de Direito Tributário deve observar três princípios, quais sejam: (i) os conceitos econômicos de Direito Tributário criados pelo legislador tributário devem ser interpretados segundo critério econômico, por exemplo, a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que não é encontrada no Direito Civil, pois foi delineada pelo legislador tributário; (ii) os conceitos de Direito Civil devem “ser interpretados economicamente”, respeitando-se o sentido literal possível das palavras no caso, “quando o objetivo da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade”; e (iii) os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados com a observância da legislação civil, quando, “conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado”, ou nos casos em que o sentido literal possível da norma tributária não possibilita outra interpretação.

Pontuou que a Constituição Federal se vale de linguagem tipológica e aberta, o que não significa que o posicionamento jurídico possa ser livre, pois as palavras possuem sentidos mínimos.

Em reforço a seu posicionamento, defendeu o Relator que a classificação das obrigações em “de dar”, “de fazer” e “não fazer” tem cunho civilista e não é a mais adequada para a caracterização dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica.

Interessante passagem do voto que envolve o Imposto sobre a Renda, tributo objeto do presente estudo, é a de que, em virtude da falta de definição constitucional precisa do conceito de “proventos de qualquer natureza”, o Código Tributário Nacional, como lei complementar tributária, cumpriu a função de definir o conceito em seu artigo 43, II, como qualquer acréscimo patrimonial que decorra do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Voltando à temática do ISS, o relator apontou que o conceito de prestação de serviços não tem por pressuposto o conceito dado pelo Direito Civil, mas “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro [...]”.

Diante dessas considerações, o Relator negou provimento ao apelo extraordinário e propôs a fixação da seguinte tese jurídica: “As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

O Ministro Marco Aurélio abriu divergência apresentando em síntese que, tendo em vista a mencionada tese firmada na Súmula Vinculante n.º 31, os conceitos de Direito Civil devem ser considerados para fins de incidência tributária, sob pena de deturpar os conceitos jurídicos consagrados pelo Direito.

Os Ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia acompanharam o Relator. Ausentes os Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello.

De acordo com a Suprema Corte, se coexistirem conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de “recondução a um mesmo termo ou expressão”, não se deve excluir a possibilidade de o direito tributário “ter conceitos implícitos próprios”, diversos daqueles consagrados pelo direito civil.

2.2 O Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP¹⁷⁶

Em 10 de novembro de 1989, a Primeira Turma do STF julgou, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP, interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que considerou procedente pedido formulado em ação declaratória proposta pela recorrida (contribuinte), empresa MUNPS Processamento de Dados Ltda., que buscou a tutela jurisdicional visando obter o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.¹⁷⁷

A discussão judicial iniciada pela contribuinte objetivou, portanto, a declaração ao direito de não incidência do tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal (ICMS) sobre as operações de licenciamento ou de cessão de direito de uso de *softwares*.

A sentença foi favorável e mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo com base nos seguintes fundamentos:

- (i) o programa de computador não é objeto de operação de venda, pois pertence ao seu criador, nos termos do disposto artigo 27 da Lei de *Software* (Lei n.º 7.646/1987);¹⁷⁸
- (ii) a Lei n.º 9.279/1996 outorga aos titulares de direitos, aos seus herdeiros e aos seus sucessores, a faculdade de concessão de licença para exploração;
- (iii) o suporte físico (disquete ou *chip*) também não se configura mercadoria, pois o preponderante para a operação é o programa, e não do meio físico;
- (iv) o entendimento acima já havia sido adotado pelo E. Tribunal de Justiça de São Paulo, nos autos da Apelação Cível n.º 126.690-1, da seguinte maneira: “Não se confunde, pois, *software* com o correspondente suporte (disquete, fita cassete ou *chip*), que se constitui em seu corpo mecânico [...]”;
- (v) a decisão proferida nos autos da Apelação n.º 192.456-2/5, cuja declaração de voto vencedor do Desembargador Marcello Motta traz considerações no sentido de que “a tributação do *software* pelo ICMS caracterizaria invasão do Estado na competência tributária do Município”. Isso porque, o *software* constitui bem intelectual regido por legislação própria¹⁷⁹ e que de acordo com a “teoria da preponderância”, o conceito de serviços “é mais racionalmente assimilável nessa área que o da circulação de mercadoria, restrito este último ao do simples suporte físico (ou disquete), desvinculado do conteúdo, que envolve a criação intelectual”;
- (vi) havia projeto de lei à época que positivaria a natureza de prestação de serviços para as operações com programas de computador;

¹⁷⁶ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 22 dez. 2020.

¹⁷⁷ O Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso especial do Estado de São Paulo, confirmando a tese de que o *software*, por não ser mercadoria, está excluído do campo de incidência do ICMS

¹⁷⁸ O mencionado dispositivo possui a seguinte redação: “A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes”.

¹⁷⁹ Pelas Leis n.º 5.988/1973 (Lei dos Direitos Autorais) e n.º 7.646/1987 (Lei do *Software*), regulamentada pelo Decreto n.º 96.036/1988.

- (vii) legislações de determinados estados dispunham sobre a não incidência do ICMS nas operações de licença ou de cessão de uso de *software*.

É de observar a relevância considerada pela decisão do fato de que os *softwares* têm a natureza de prestação de serviços, ressaltando que as operações com programas de computador são serviços, uma vez que os programadores necessitam depreender esforço intelectual para conseguirem criar o programa.

Em seu recurso extraordinário, o Fisco paulista esclareceu que não pretendia exigir o ICMS sobre a venda de programas de computador na modalidade sob encomenda “para atender às necessidades específicas de um cliente”. Mencionou ainda que, nesses casos, a operação consistiria em prestação de serviços. De outro lado, observou que há operação envolvendo o chamado “‘*software* de prateleira’ [...], encontra-se à venda em indistintos pontos, servindo a uma gama tão grande de usuários que pode também ser chamado de ‘*software* produto’, já que é produzido em série, atendendo a um número infinito e indefinido de usuários”. Nessa situação, a operação envolve circulação de mercadoria, e não prestação de serviço.

Também alegou o Estado que:

- (i) não há como negar que o programa de computador é fruto de uma produção intelectual e, por tal razão, o legislador optou por proteger o programador da mesma forma que se protege o direito autoral, de modo que a finalidade da proteção da produção intelectual é buscar impedir a reprodução e comercialização desautorizadas;
- (ii) o fato de o programador do *software* ter a proteção dos seus direitos conforme a lei dos direitos autorais não impossibilita a caracterização do programa de computador como mercadoria;
- (iii) da mesma forma que o adquirente de um livro detém domínio sobre o objeto corpóreo, mas não a propriedade da obra em si, o “programa de computador: quem adquire o disquete contendo o programa, passa a ter o domínio sobre o disquete e não sobre a obra intelectual que ele contém”; e
- (iv) o programa de computador pode ser reproduzido em escala industrial e vendido no mercado e neste caso classificado como mercadoria, sendo a sua circulação fato gerador do ICMS.

Com base nessas considerações, alegava o Estado contrariedade à alínea *b*, inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal, “que outorgou aos Estados competência para instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias” e sustentava que, ao ser confirmada a competência tributária do Município de São Paulo, haveria ofensa ao inciso IV do artigo 156 da Carta da República, pois “a comercialização de programas de computador não está definida na lei complementar [...]”.

O Ministério Público opinou pelo não conhecimento do recurso extraordinário por falta de prequestionamento.

Antes de passar à análise do mérito do recurso, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence fez constar em seu voto que a demarcação do âmbito constitucional de incidência do ICMS deveria levar em consideração o conceito de “mercadoria”, presente no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal.

O Ministro Relator iniciou seu voto mencionando que os bens incorpóreos, como os direitos em geral, não se incluem no conceito de mercadoria, “mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.

Observou que as operações envolvendo licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador têm como objeto “um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS”.

Com base em doutrina de Rui Saavedra, o Ministro Relator afirmou que “o direito de exclusivo”¹⁸⁰ faz com que o *software* não seja uma mercadoria, pois no licenciamento do uso não há operação de venda de mercadoria.

Não obstante tais considerações, o Ministro Relator examinou se a circulação de cópias ou de exemplares de programas, produzidos em série e comercializados no varejo (chamados *softwares* de prateleiras), estaria excluída do campo constitucional de incidência do ICMS.

Levando em conta a doutrina de Rui Saavedra sobre a classificação dos programas de computador, “segundo o grau de standardização, em três categorias: os programas *standard*, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente”, o Ministro Relator apontou:

- (i) há situações em que o usuário do *software* não o adquire do seu autor;
- (ii) esse é o caso do *software* produto, que normalmente formaliza os termos de uso do *software* por meio de contrato de adesão, com anuência tácita do usuário. Mencionado contrato visa dar garantias ao autor, e não ao negócio realizado com o exemplar objeto de cada operação específica de revenda;
- (iii) conseqüentemente, o comerciante que adquire exemplares para revender, mantendo nos estoques dos seus estabelecimentos mercadorias com o objetivo de venda, não é licenciado ou cessionário dos direitos de uso, mas sim de vendedor, assim como os vendedores de livros ou de discos, operações que não envolvem a negociação de direitos autorais, mas o “*corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”.

Por fim, o Ministro Relator não conheceu do recurso, pois o objeto da ação ordinária traria questão estranha ao reduzir o licenciamento ou a cessão do direito de uso de *software*, que por ser bem incorpóreo não se tratava de mercadoria.

Por unanimidade de votos, o recurso não foi conhecido pela 1.ª Turma do STF.

¹⁸⁰ Leis que protegem o direito do autor do *software*.

Pelos fundamentos da decisão, concluiu-se pela possibilidade de exigência do ICMS nos casos em que a transmissão do *software* ocorrer por meio de suporte físico, o *corpus mechanicum*, e, ainda, tenha sido concebido para comercialização em série (denominado *software-padrão* ou de prateleira), pois colocado para o comércio pelas partes envolvidas.

Não tardou para a 1.^a Turma do STF analisar outro Recurso Extraordinário, o de n.º 199.464, envolvendo conflito de competência na tributação do *software*. Novamente o Estado de São Paulo figurava na ação e, em 2 de março de 1999, sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão, foi seguido o entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP.

Em junho de 2008, a Segunda Turma julgou o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 285.870-6, de relatoria do Ministro Eros Graus, interposto pelo Município de São Paulo em face de Saraiva Data Ltda.

Conforme consta do relatório, o Município de São Paulo e a Fazenda do Estado de São Paulo manejaram recurso extraordinário contra decisão do Tribunal *a quo*, que declarou a inexistência de relação jurídica a exigir ICMS e/ou ISS sobre a veiculação de informações na forma de CD-ROM. De acordo com a decisão de segunda instância, não haveria que falar em exigência de tributo na operação, pois o produto estaria imune nos termos do artigo 150, VII, *d*, da Carta Constitucional. O Município de São Paulo requereu o afastamento da imunidade concedida, porquanto esta seria específica para livros, periódicos, jornal ou papel destinado para sua impressão, de modo que, para o caso em análise, deve ser exigido o ISS. Alegava o Município que a Legislação Informatizada Saraiva (LIS) seria um periódico, uma publicação bimestral que possibilitava aos usuários o contato com a legislação. Alegou, ainda, que o programa não era vendido para o público em geral, em casas do ramo, visto que, em verdade, seu fornecimento se dava mediante contratos com os usuários que possuíam direito ao acesso às atualizações periódicas, caracterizando-se, assim, a prestação de serviços e a consequente exigência do ISS.

Por sua vez, a Fazenda do Estado de São Paulo requereu fosse a comercialização do produto CD-ROM onerada pelo ICMS.

Em seu voto, o Ministro Eros Grau mencionou o entendimento do STF firmado no Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP e no Recurso Extraordinário n.º 199.464/SP para concluir pela exigência do ICMS na operação.

Com bases nessas considerações, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao agravo de regimental.

Assim, a partir do final dos anos 80 do século passado, o STF entendeu que o *software* comercializado, em meio físico e em larga escala, não caracterizaria licenciamento ou cessão de uso da obra, mas sim operações de circulação de mercadoria. Na primeira década deste século, o Tribunal manteve seu entendimento.

Após essas decisões, os conflitos de competência não diminuíram, nem a produção de estudos sobre o tema.

Hoje, passadas mais de três décadas da primeira decisão sobre o tema, a tecnologia outrora existente se tornou obsoleta, de modo que ainda muito se discutiu e se discute sobre tributação das operações envolvendo *software*.

2.3 A ADI n.º 1.945/MT

Em 26 de maio de 2010, o Plenário do STF julgou a Medida Cautelar na ADI n.º 1.945/MT,¹⁸¹ proposta pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), questionando a Lei n.º 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, que consolidou as normas do ICMS.

O Relator Ministro Octavio Gallotti declarou que o autor iniciou por alegar a inconstitucionalidade da lei ordinária, dado que a matéria estaria reservada à lei complementar.

Posteriormente, o autor passou a questionar a constitucionalidade do disposto no inciso VI do § 1.º do artigo 2.º e do § 6.º do artigo 6.º, que estabeleciam, respectivamente: (i) a incidência do imposto sobre operações com programa de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados (*download*); e (ii) que qualquer parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte físico, compõe a base de cálculo do ICMS.

Alegou, ainda, que mencionados dispositivos invadiriam a competência tributária municipal, preconizada no inciso III, artigo 156, da Constituição Federal.

Outros artigos foram contestados pela requerente, os quais, por não fazerem parte do escopo do presente estudo, deixam de ser citados.

O governador do Mato Grosso se pronunciou defendendo a constitucionalidade das normas questionadas que exigiam a incidência do ICMS na operação, nos seguintes termos:

O alcance da norma questionada é restrito, abarcando tão somente as situações em que o *software* é comercializado como mercadoria, a ser instalada pelo comprador em seus computadores, a partir do que, ele mesmo executa o processamento dos seus dados,

¹⁸¹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 15 dez. 2020.

nada pagando por isto, não havendo ajuste quanto a ele, sendo onerado uma única vez, por ocasião da aquisição.

Quando da análise do mérito, entendeu o relator por afastar a inconstitucionalidade da lei ordinária sob a alegação de reserva de lei complementar.

No tocante à tributação do *software*, o Ministro Relator citou os dois julgados da Primeira Turma para restringir a incidência do ICMS às cópias dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, “sem abranger o licenciamento ou cessão de uso”. Ao assim decidir, entendeu o relator que somente haveria a incidência sobre operações com *software* que fosse instalado por meio de disquete ou de CD, ou seja, para tecnologia que necessitava de meio físico para a instalação do programa no *hardware*.

O relator compreendeu, portanto, por seguir a orientação anterior da Primeira Turma, no sentido da necessidade de que a operação envolvesse o dito *software* de prateleira, transmitido mediante a utilização de meio físico para o *hardware*.

O Ministro Nelson Jobim apresentou voto-vista e considerou irrelevante o fato de o *software* ser instalado mediante *download* ou por meio de CD ou disquete, pois a única diferença seria a forma de transmissão do *software*. Nesse sentido, em face das novas tecnologias, algumas fronteiras teriam sido superadas, devendo, portanto, incidir o ICMS nas operações com *software* de prateleira, independentemente se transferido por *download* ou por qualquer outro meio.¹⁸²

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o relator, ressaltando a necessidade de maior reflexão, até quando do exame do mérito, para se analisar o novo entendimento apresentado pelo Ministro Nelson Jobim.

O Ministro Gilmar Mendes, observando a mudança da realidade, entendeu que a operação com *software* de prateleira, independentemente do meio de transmissão, pode alterar a interpretação já oferecida pela Corte. Com base nessas considerações, votou no sentido de que a comercialização em massa faz com que o *software* tenha características de mercadoria. Acompanhou, portanto, a divergência iniciada pelo Ministro Nelson Jobim.

Os Ministros Dias Toffoli, Eros Grau e Ayres Brito acompanharam o voto do Ministro Nelson Jobim.

O Ministro Marco Aurélio acompanhou o Ministro Relator, pois entendeu pela necessidade de lei complementar para a exigência da tributação das operações com *softwares*

¹⁸² Destaca-se que, quando do julgamento da medida cautelar, não se avaliava a tributação das operações envolvendo computação na nuvem.

instalados mediante *download*. O voto do Ministro Celso de Melo também acompanhou o relator.

O Ministro Presidente Cesar Peluso votou com a divergência e proclamou que, por maioria de votos, o entendimento foi no sentido de considerar válida a exigência do ICMS nas operações com *software* de prateleira, independentemente da forma da instalação.

Assim, o Pleno do STF, atento à nova realidade vivida há mais de 20 anos das decisões da Primeira Turma, passou a entender que deveria incidir o ICMS nas operações com *software*-padrão, não importando o modo de instalação do programa.

No ano de 2020, com nova composição, o STF firmou maioria, em 4 de novembro de 2020, no julgamento do mérito da discussão, revendo o posicionamento até então adotado, e, em 24 de fevereiro de 2021, a Corte finalizou o julgamento.¹⁸³

A Ministra Relatora Cármen Lúcia votou pela constitucionalidade da exigência, por entender que as operações com *software*-padrão não envolvem serviço, mas sim operação de compra e venda de mercadoria.

A Relatora observou que a Primeira Turma do STF, em dois julgados principais, assentou a incidência de tributos sobre bens executados em ambientes digitais. Inicialmente, foi reconhecida a não incidência do ICMS sobre o que denominou Rui Saavedra “direito de exclusivo”, que corresponde aos direitos vinculados à produção intelectual do *software* e consubstanciados no licenciamento ou na cessão do direito de uso de programas de computador, mas admitida a incidência nas vendas de *softwares* “de prateleira” e em meio físico.

No desenvolvimento de seu voto, a Relatora mencionou que o usuário, ao adquirir um exemplar de programa de computador, alcançou o “direito de uso do algoritmo programado para utilização em central única de processamento, [...] para a obtenção de resultados previamente anunciados por quem fabricou a aplicação”.

Como consequência do raciocínio, a Relatora concluiu que o usuário, ao procurar um *software*, não busca “um *facere* da contraparte”, mas um produto apto a desenvolver tarefas.

Nesse contexto, as operações com *softwares* comercializados em larga escala, independentemente da forma de transmissão, configuram ato de mercancia, passível, portanto, da incidência do ICMS.

Sobre o item 1.05 da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar n.º 116/2003, que prevê o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” como prestação de serviços, mantém-se para as “operações de serviço de licenciamento ou

¹⁸³ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 7 jul. 2021.

cessão de uso do programa de computador, ação diversa da colocação do produto à venda”. Segundo a Relatora, atividades como SaaS, PaaS e IaaS, entre outras, estariam sujeitas à incidência do ISS.

Ressalvou a Ministra que o tema está em constante evolução e que, no futuro, eventualmente, seu entendimento poderá mudar.

O Ministro Edson Fachin¹⁸⁴ acompanhou o entendimento da relatora, observando que o raciocínio desenvolvido pela Corte acerca dos *softwares* de prateleira foi no sentido de considerá-lo mercadoria, dado que se configura uma criação para acesso amplo, para o público em geral. Nessa toada, segundo o Ministro Edson Fachin, o grau de customização é válido e essencial para a definição da competência tributária. Com o passar do tempo, a compreensão sobre o que são *softwares* de prateleira também sofreu mudanças, sendo tributáveis pelo ICMS as operações com *software* de prateleira, ainda que realizadas em ambiente digital ou virtual.

Assim, conforme o Ministro Edson Fachin, a forma de transmissão de *software* de prateleira (se eletrônica ou não) em lojas ou por meio de *download* ou *streaming* não desconfigura a operação como venda de mercadoria.

Com base nessas considerações, reputou constitucional a incidência de ICMS nas operações envolvendo *softwares* de prateleira, “ainda que a circulação da mercadoria ocorra apenas de forma digital e virtual”.

O Ministro Dias Toffoli¹⁸⁵ divergiu do entendimento da Ministra Relatora e do Ministro Edson Fachin. Inicialmente, mencionou que o conflito de competência nas operações envolvendo *software* também estava em discussão na ADI n.º 5.659/MG,¹⁸⁶ de sua relatoria. Portanto, apresentou a mesma fundamentação constante de seu voto na mencionada ação direta de inconstitucionalidade.

Após iniciar o voto tratando dos aspectos conceituais do *software*, observou que a Primeira Turma da Corte concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com *softwares* que sejam instalados (ou transferidos) mediante a utilização de suporte físico e colocados no comércio pelo varejo (*softwares* de prateleira). Pontua ter sido o entendimento da Turma no sentido de que: a) o imposto estadual teria por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tangível; e b) esse tipo de *software* se diferenciaria, por exemplo, daquele confeccionado para determinado cliente.

¹⁸⁴ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/fachin-incidencia-icms-softwares.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

¹⁸⁵ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-adi-1945-voto-vista.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

¹⁸⁶ Vide item 2.3.

Entre os fundamentos do voto do Ministro Dias Toffoli, para entender pela incidência do ISS nas operações com *softwares*, destacam-se os seguintes:

- (i) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP, decidiu-se que somente os bens tangíveis poderiam ser considerados mercadorias e, ainda, no caso da licença de uso, o bem não seria alienado. Consequentemente, a operação estaria fora do campo de incidência do ICMS. De outro lado, no julgamento da Medida Cautelar na ADI n.º 1.945/MT, o Tribunal evoluiu e passou a reputar possível a incidência do ICMS nas operações com o *software* comercializado por meio de transferência eletrônica de dados. Assim, a sinalização do Tribunal foi no sentido da exigência do ICMS nas operações com *software* comercializado por meio de *download*;
- (ii) o *software* é um bem digital imaterial que pode configurar fato gerador do ICMS, dependendo das características envolvidas na aquisição;
- (iii) no mundo atual, a distinção tradicionalmente realizada entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece ter se tornado insuficiente para a definição da competência tributária;
- (iv) há precedentes da Corte que têm superado a antiga dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar,¹⁸⁷ especialmente nos negócios jurídicos complexos;
- (v) as operações com *softwares*, nos primórdios, eram realizadas mediante suportes físicos, e esses negócios “passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download* (customizável ou não), e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto pela internet”, e, diante desse cenário, a Corte Constitucional deve avançar;¹⁸⁸
- (vi) nesse sentido, na economia digital, cada vez mais aplicativos e serviços podem ser fornecidos com o esforço de gerenciamento, de modo que a “interpretação do Texto Constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades”. A partir dessas considerações, apresentou experiências do direito comparado;

¹⁸⁷ Citam-se como exemplo os julgamentos envolvendo a incidência de ISS sobre os contratos de *leasing* financeiro e contratos de franquia.

¹⁸⁸ Veja-se trecho do voto: “O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir a mudança nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas. O precedente formado nos autos do RE n.º 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência. Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje em dia”.

- (vii) expõe que, no direito comparado, o fornecimento de *software* é entendido como serviço, para efeito do Imposto sobre Valor Agregado (IVA);
- (viii) no Brasil, não existe na Carta da República “disposição [...] de que o ICMS [...] abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio [...] nem no de que toda [...] operação com bens incorpóreos [...] deve ser considerada [...] serviço para efeito do ISS [...]”;
- (ix) Ministro pontuou ter buscado identificar um critério objetivo para a resolução do conflito de competência, o qual foi o de determinar a incidência do ISS, se o serviço estiver definido em lei complementar como tributável por esse imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei e, de outro lado, se incide o ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias que compreendam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis pelo imposto municipal;
- (x) com base nessas considerações, concluiu o Ministro que, pelo fato de o licenciamento e cessão de uso de *software* serem definidos em lei complementar como tributáveis pelo ISS, em tese, a incidência deste deve prevalecer;¹⁸⁹ e
- (xi) associou ao critério objetivo o fato de que a elaboração de um *software* é um serviço resultante do esforço humano, independentemente da classificação em *software* (a) feito por encomenda; (b) padrão, fornecido em larga escala no varejo; (c) customizado; (d) disponibilizado via *download*; ou (e) disponibilizado via computação em nuvem;
- (xii) registrou admitir, como vislumbrado no julgamento da Medida Cautelar na ADI n.º 1.945/MT, que a expressão mercadoria, “para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo”. Citou como exemplo o artigo 155, § 3.º, da Constituição Federal ter previsto a possibilidade de o imposto incidir sobre operações relativas a energia elétrica, de modo não ser possível sustentar que bens incorpóreos estariam fora do campo de incidência do ICMS.

¹⁸⁹ Veja-se trecho do voto: “[...] não vejo como desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador [...]”.

Com bases nesses apontamentos, frisando o critério objetivo,¹⁹⁰ compreendeu o Ministro que, para fins de incidência do ISS ou do ICMS sobre as operações envolvendo licença ou cessão do direito de uso de *software*, deve prevalecer a tributação pelo imposto municipal.¹⁹¹

Por fim, em seu voto, tendo em vista que a Corte Suprema até então sinalizava pela tributação do ICMS na operação, bem como o tempo já transcorrido, entendeu pela modulação dos efeitos da decisão a partir da data da sessão da conclusão do julgamento.

O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o voto-vista, lembrando de discussão que guardaria similitude com a dos autos, e o Tribunal, por maioria, entendeu pela incidência do ISS na manipulação feita em farmácia por encomenda, enquanto na manipulação colocada na prateleira incidiria o ICMS. Observou o Ministro que, “Diferentemente da questão anterior, no remédio de manipulação, onde o remédio de prateleira é feito, colocado e vendido, ou não, acabou a relação entre quem produziu e quem vai se beneficiar disso”. Isso porque, na computação, a prestação é contínua de serviços, atualizações, armazenamento em nuvens, segurança etc., de modo que o usuário adquire um “pacote de serviços”.

Também acompanhou o voto-vista pela necessidade de privilegiar o legislador na Lei Complementar n.º 116/2003, e não o estadual (critério objetivo) sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

O Ministro Luís Roberto Barroso acompanhou a divergência, observando que o conceito de mercadoria, com o passar do tempo, dissociou-se da ideia original de bem corpóreo. Houve uma “interpretação evolutiva dos conceitos de maneira geral, inclusive, o conceito de mercadoria”. Nesse sentido, é possível falar em mercadoria como um bem intangível. Não obstante, no caso do *software*, não ocorre a transferência de propriedade do programa, não sendo adequado referir-se à circulação de mercadorias e consequente incidência do ICMS. Ademais, a operação, de acordo com a conformação do legislador (menção ao critério objetivo), estará sujeita à incidência do ISS.

¹⁹⁰ Importante trecho do voto nesse sentido:

“Em suma, não vejo como desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador”.

¹⁹¹ Veja-se o seguinte trecho do voto:

“Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via *download* ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – sem prejuízo de que, no caso do modelo Software-as-a-Service (SaaS), outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 –, já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador”.

Nesses termos, propôs a fixação da seguinte tese jurídica: “É inconstitucional a incidência do ICMS nas operações com programas de computador que contemplem sua disponibilização mediante cessão e/ou licenciamento”.

A Ministra Rosa Weber acompanhou o voto-vista, considerando que o melhor entendimento “é de que o licenciamento de uso de programa de computador não se confunde nem se equipara à operação de circulação de mercadorias, ainda que este vocábulo, ‘mercadoria’, em sua acepção jurídica, por óbvio, não se limite [...] a coisas corpóreas”.

Assim julgou a Ministra Rosa Weber, pois o programa de computador é um artefato intelectual, disciplinado pelos mesmos regimes conferidos às obras literárias (pela legislação de direitos autorais e conexos), conforme previsto no artigo 2.º da Lei n.º 9.609/1998. Nessa toada, não há que se falar em alienação, em tradição, quando uma cópia é transferida ao usuário por meio eletrônico.

O Ministro Gilmar Mendes, em voto vogal, pontuou que a resolução do tema deve passar pela definição dos seguintes aspectos: (i) conceito de serviço na Constituição Federal e delimitação da competência tributária municipal e estadual; (ii) demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do STF; (iii) validade da cobrança de ISS ou de ICMS sobre contratos de licenciamento ou de cessão *software*; (iv) incidência de ISS ou de ICMS sobre serviços ou operações realizadas por meio de *download*; (v) incidência de ISS sobre serviços encomendados às empresas domiciliadas no exterior.

O eminente Ministro iniciou seu voto tratando da competência tributária estabelecida na Carta da República. Menciona que o artigo 156 da Constituição sugere uma leitura ampla acerca da tributação dos serviços. Entretanto, o Texto Constitucional não define precisamente o que são “serviços de qualquer natureza”, cabendo, portanto, ao legislador complementar indicar os serviços que se sujeitarão à incidência do ISS.

Ocorre que o legislador complementar não está totalmente livre para dispor acerca das atividades que se sujeitarão à incidência do imposto municipal, pois o contrário possibilitar-se-ia ao legislador “ressignificar” preceitos previstos na Constituição Federal, desestruturando a repartição constitucional de competências tributárias. Ademais, o artigo 110 do Código Tributário Nacional proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado preconizados no Texto Constitucional para delimitação da competência tributária.

O Ministro Gilmar Mendes verifica a importância do papel da legislação complementar na matéria, pois a Constituição não traz todas as soluções. No caso em debate, entende que há duas certezas: (i) o artigo 156, III, da Constituição prescreve caber à lei

complementar o que se deve ter por “serviços de qualquer natureza”, para fins de ISS; e (ii) a definição a ser dada deve observar limites que devem ser colhidos do próprio texto da Constituição.

Nesse sentido, a inclusão na lista de serviços pela lei complementar não transforma em “serviço” a atividade que tenha outra qualificação jurídica, enquanto a ausência da atividade na mencionada lista afasta a incidência do tributo.

Identifica linhas argumentativas acerca da diferenciação entre mercadorias e serviços para fins de incidência de ICMS ou ISS: (i) critério da primazia da lista de serviços; (ii) critério da diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer; e (iii) critério da diferenciação entre bens tangíveis e intangíveis.

Reconheceu que, historicamente, a Corte conferiu relevância para a divisão entre obrigações de dar e de fazer, permitindo a incidência do ISS apenas no caso de obrigações de fazer, com fundamento no fato de que somente nesse caso configurar-se-ia uma prestação de serviço.

Cita decisão da Corte que afastou a incidência do ISS sobre a locação de guindastes a terceiros, dada a operação não envolver o emprego de esforço pessoal, isto é, não se estaria a executar serviço de natureza alguma. Na locação, verifica-se a ocorrência de uma obrigação de dar, motivo pelo qual foi considerada inconstitucional a exigência do tributo de competência municipal.

Percebeu que a Corte não adotou “o critério da primazia da lista de serviços, no sentido de considerar serviço aquilo que se encontrava definido como tal na lei complementar”. Pelo contrário, constata-se um alinhamento que diferenciava as obrigações dar e de fazer para fins de incidência de ISS e de ICMS.

Mencionou o julgamento do RE 651.703, no qual se discutiu a exigência do ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, ocasião na qual a Suprema Corte analisou novamente se o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Naquela ocasião, a Corte concluiu pela aplicação de uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculando-se da teoria civilista, que classifica as obrigações entre “de dar” e “de fazer”, a fim de tornar a tributação alinhada com a realidade econômica contemporânea. Não obstante, observou que, “como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista [...], não se pode afirmar que tenha havido [...] uma superação total do entendimento de que o ISS incide” somente sobre as obrigações de fazer, e não sobre as obrigações de dar. Citou, ainda, outros julgamentos, por exemplo, o tema 300 (incidência de ISS sobre contrato de franquia); o tema 700 (incidência do

ISS sobre atividades de apostas); e o tema 379 (incidência de ISS sobre serviços prestados por farmácias de manipulação).

Diante dessas considerações, concluiu que a Suprema Corte não adotou o critério da primazia da lista, bem como o da diferenciação entre bens tangíveis e intangíveis. Pelo contrário, foi conferida primazia à classificação civilista entre obrigações de dar e fazer.

Realizadas essas considerações, fez distinção entre os programas de computador elaborados de forma personalizada e os chamados *software* de prateleira, os quais são vendidos indistintamente e sem atender às necessidades específicas do comprador.

Reconheceu que a classificação entre *softwares* de prateleira ou elaborados por encomenda vem sofrendo críticas por parte da doutrina, pois encontra-se desatualizada diante dos novos avanços tecnológicos.

De acordo com o Ministro Gilmar Mendes, a relevância na “diferenciação não é a denominação entre *softwares* de prateleira ou personalizados, mas sim a maneira como eles são elaborados”. A relevância envolve observar qual o aspecto que se destaca em cada *software*, se a prestação de serviços ou a comercialização massificada.

Nesse sentido, concluiu que o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação de forma personalizada inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal”.

Para os *softwares* de prateleira, comercializados em larga escala, a operação envolveria venda de mercadoria, sujeita à incidência do ICMS.

Nesses termos, entendeu o Ministro que, para a classificação do *software*, é relevante identificar a iniciativa e a finalidade da elaboração do *software*. Se a iniciativa se deu pelo licenciador, estar-se-ia diante da venda de mercadoria. Observou, ainda, que a conceituação de mercadoria não é (nem era) restrita aos bens corpóreos de longa data.

Com base nessas considerações, o Ministro Gilmar Mendes manteve o entendimento firmado pelo STF desde 1998, para considerar devida a incidência do ISS sobre os valores obtidos com *softwares* desenvolvidos de forma personalizada e o de ICMS sobre operações com *softwares* de prateleira, “comercializados em escala industrial e massificados”.

O Ministro Marco Aurélio¹⁹² considerou inconstitucional a exigência, pois a ciência jurídica exigiria a observância dos institutos consagrados pelo direito.¹⁹³ No caso, a licença de

¹⁹² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-1945-mam.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

¹⁹³ Veja-se trecho do voto: “O desfecho da controvérsia pressupõe seja delimitada a abrangência dos vocábulos ‘mercadoria’ e ‘serviço’, observados os parâmetros atinentes ao campo de incidência de tributo, na forma dos artigos 155, inciso II, e 156, inciso III, da Constituição Federal. É preciso considerar o Direito como ciência,

uso de *software* não corresponde à operação de circulação de mercadoria nem à prestação de serviços. Nesse sentido, para a segurança jurídica, não se podem afastar os conceitos de direito civil (modelo civilístico), pois, do contrário, não seria possível justificar a permanência da eficácia da Súmula Vinculante n.º 31.

Portanto, como o contrato de licenciamento assegura direito real de uso do programa de computador, bem incorpóreo, disponibilizado sem meio físico (isto é, disponibilização em nuvem ou *download*), não se configura venda de mercadoria.

O Ministro Luiz Fux, em voto-vista, mencionou que a definição adotada no passado de *softwares* de prateleira e *softwares* sob encomenda, que implicava a incidência de um (ICMS) ou de outro tributo (ISS), não é mais sustentável, dado que tal definição se deu no julgado nos autos do RE 176.626, no qual o ponto nodal estava no *corpus mechanicum*, na existência de bem material a circular como mercadoria. Ocorre que, atualmente, tal situação não se verifica mais.

Observou que a Lei dos *Softwares* é clara ao determinar que aquisição de um programa de computador não é a aquisição de uma mercadoria, e sim a cessão de um direito objeto de um contrato de licença.

Consequentemente, o Ministro Luiz Fux entendeu pela inconstitucionalidade da exigência de ICMS na atividade de comercialização de *softwares* por *download*, independentemente de se tratar de um *software* de prateleira ou de um *software* sob encomenda, devendo incidir o ISS em qualquer modalidade.

O Ministro Nunes Marques menciona que desde a Emenda Constitucional n.º 18/1965, que instituiu o então ICM, a incidência tributária se dava sobre as operações de circulação de mercadoria, de modo que a materialidade do tributo envolvia negócio jurídico que ocasionasse transmissão de bem em caráter mercantil, ou seja, um ato de comércio.

A Carta de 1988 manteve a materialidade anteriormente prevista, incluindo serviços específicos que podem ser tributados pelo ICMS. Sendo possível conferir ao *software* a natureza de um bem (corpóreo ou incorpóreo), “a transmissão desse bem, em típico ato de comércio, implicaria reconhecimento de uma circulação, pois destinada ao consumo por aquele que adquire tal mercadoria, nos termos do preconizado pelo tipo constitucional [...]”.

Prosseguiu o Ministro Marques Nunes no sentido de que para a incidência do ISS, especificamente nas operações com *software*, seria necessário um fazer humano. Logo, somente seriam passíveis de incidência de ISS as operações que envolvessem contratação entre o

possuindo princípios, institutos, expressões, vocábulos com sentido próprio. Na pureza da linguagem está o entendimento. E a segurança jurídica vem do apego a uma técnica maior”.

prestador e o tomador, com o desenvolvimento de *software* para atender às demandas específicas do contratante.

A previsão em lei complementar para tributação de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* pelo ISS é irrelevante, pois o legislador complementar não pode legislar acerca de competência para tributar como serviço algo que não corresponda à tal atividade cuja competência foi constitucionalmente delimitada.

Nos termos do voto, concluiu o Ministro Marques Nunes pela incidência do ICMS nas hipóteses a envolver *softwares* de prateleira, comercializados em massa.

Dessarte, foi decidida pelo STF a tributação do ISS nas operações envolvendo licença e cessão do uso de *software*, independentemente da modalidade ou da forma de instalação. Ainda, por maioria de votos, decidiu-se pela modulação dos efeitos da decisão, nos seguintes termos:

[...] por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com *softwares* em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.¹⁹⁴

Votou contra a modulação o Ministro Marco Aurélio, segundo o qual, no caso, verificar-se-ia a “denominada inconstitucionalidade útil”, apostando-se na lentidão do Poder Judiciário. Finalizou afirmando: “Norma inconstitucional é natimorta”.

De acordo com o Pleno, diante das novas tecnologias e, ainda, adotando como critério objetivo o fato de o legislador, por meio de lei complementar, ter definido a tributação da licença de uso e da cessão do direito de uso, para fins de determinação da competência tributária, como prestação de serviços, decidiu-se pela incidência do ISS na operação.

E é essa configuração de operação envolvendo prestação de serviços (e não de venda de mercadoria) que poderá trazer reflexos na tributação pelo IRPJ, dos resultados obtidos pelas pessoas jurídicas, conforme será abordado no Capítulo 4.

¹⁹⁴ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 27 fev. 2021.

2.4 ADI n.º 5.659/MG e Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR

A ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) para obter a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto de, entre outros dispositivos, do artigo 5.º da Lei n.º 6.763/1975 e do art. 1.º, I e II, do Decreto n.º 43.080/2002, do Estado de Minas Gerais, “a fim de [se] exclu[í]r[em] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software* – do art. 2.º da Lei Complementar Federal n.º 87/96 e do Decreto n.º 46.877/15”.¹⁹⁵

A requerente, entre outros argumentos, alegou que (i) o *software* não é mercadoria, e sim “um conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário”; (ii) a natureza jurídica do *software* é de direito autoral, de propriedade intelectual; (iii) a operação não envolve circulação de mercadorias, pressuposto para a incidência do imposto estadual, pela inexistência da transmissão da titularidade do bem, mas apenas a licença de uso.

Os fundamentos do voto do Ministro Dias Toffoli¹⁹⁶ foram os mesmos apresentados na ADI n.º 1.595/MT, tendo o julgamento dessa ação ocorrido com o julgamento da ADI n.º 5.659/MG. Interessante observar a conclusão do Pleno do STF a respeito do SaaS:

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 *on-line* em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

Assim, pode-se depreender que a computação na nuvem foi classificada como prestação de serviço.

Por sua vez, no Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR,¹⁹⁷ o contribuinte interpôs o recurso contra decisão da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. A decisão do Tribunal de Justiça manteve sentença pela exigência do ISS nas operações que envolviam licença e cessão de uso de *software*. A discussão foi iniciada mediante a impetração

¹⁹⁵ Conforme o Relatório.

¹⁹⁶ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-relator-adi-5659-relatorio-voto.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2020.

¹⁹⁷ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590#>. Acesso em: 23 dez. 2020.

de mandado de segurança preventivo com a finalidade de não recolhimento do ISS incidente no licenciamento e na cessão de direito de uso de programas de computador.

A segurança foi denegada. Interposto recurso de apelação, a Egrégia Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná negou provimento ao recurso, ao concluir pela incidência do ISS no contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, diante a previsão no item 1.05 da lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003 e, ainda, que a operação em discussão envolvia operação de licença ou de cessão de uso de *software* desenvolvido de forma personalíssima, incidindo, portanto, o ISS na operação.

Os fundamentos do voto do Ministro Dias Toffoli¹⁹⁸ foram os mesmos apresentados na ADI n.º 1.595/MT, tendo a decisão dessa ação ocorrido com o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR.

Assim, estabeleceu-se que, diante das novas tecnologias e, ainda, adotando como critério objetivo o fato de o legislador, por meio de lei complementar, ter definido a tributação da licença de uso e da cessão do direito de uso, para fins de determinação da competência tributária, como prestação de serviços, decidiu-se pela incidência do ISS na operação.

2.5 Considerações sobre o atual posicionamento do STF acerca da extensão do significado de “prestação de serviço de qualquer natureza”

Observa-se que, desde o final do ano de 2009, com o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 592.905/SC,¹⁹⁹ o STF se afastou do conceito do direito privado de prestação de serviços, para fins de determinação da incidência do ISS.

O posicionamento adotado tem sido rechaçado pela doutrina²⁰⁰ que se manifestou pela “deformação jurídica” da incidência, diante da impossibilidade de serem desmembradas as figuras que constituem o negócio (locação, financiamento e eventual alienação do bem), não se tratando de obrigação de fazer,²⁰¹ núcleo de incidência do imposto devido sobre a prestação de serviço.²⁰²

¹⁹⁸ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-relator-adi-5659-relatorio-voto.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2020.

¹⁹⁹ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 10 jan. 2021.

²⁰⁰ PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 339-340.

²⁰⁰ ETCO. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 30 set. 2020

²⁰² MELO, José Eduardo Soares de. *Contratos e tributação* cit., p. 74.

Não obstante a doutrina tenha apresentado críticas ao posicionamento adotado pelo STF, pondera-se: no mundo atual, com a complexidade existente até mesmo com relação ao conceito de soberania estatal, os institutos, conceitos e classificações jurídicos não devem ser revistos?

Pensamos que sim. Nas palavras do Ministro Cesar Peluso, não diferenciar o contexto histórico implicaria verdadeiro erro de perspectiva.²⁰³

Isso porque, na construção da norma, deve o intérprete identificar o sentido atual da norma, não retrógrado e não revolucionário.²⁰⁴

Os conceitos se alteram conforme a evolução social, e desconsiderar a realidade na construção da norma implica desvalorização do Direito, pois não deve ele filosofar de forma desconexa do mundo real.

Essas considerações ganham relevância para o Direito Tributário que, em essência, leva em conta realidades de natureza econômica,²⁰⁵ o que não significa ignorar os institutos, conceitos e vocábulos jurídicos, uma vez que toda palavra tem um núcleo que não deve gerar controvérsias, pois, caso contrário, não seria um conceito.

O que se busca não é deixar de observar os conceitos, mas sim não se afastar da realidade, pois, assim como a sociedade é mutável, os conceitos também o são. Exemplificativamente, não há que olvidar que o conceito de ato obsceno, tipificado no Código Penal, por meio do artigo 233, deve levar em conta a valoração cultural. Guilherme de Souza Nucci menciona que o ato obsceno “Trata-se de conceito mutável com o passar do tempo e deveras variável, conforme a localidade”.²⁰⁶ A prática de determinado ato seria considerada obscena na década de 40 do século passado, enquanto, atualmente, passaria despercebida pela multidão.

Assim também ocorreu no direito civil, pois o Código Civil de 1916 dispunha que o casamento era indissolúvel, ou seja, os cônjuges deveriam conviver estando ou não felizes e, mais, à época do Código de 1916, havia entendimento no sentido de que a mulher deveria sempre se apresentar disponível ao marido e que a prática de ato sexual forçado não configurava crime de estupro, pois estaria o varão agindo no exercício regular de um direito.²⁰⁷ Hoje, muito

²⁰³ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 10 jan. 2021.

²⁰⁴ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica em crise* cit., p. 160.

²⁰⁵ NETTO, Agostinho do Nascimento. *Análise econômica do direito à elisão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 15.

²⁰⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 7. ed. 2. tir. São Paulo: RT, 2007. p. 865.

²⁰⁷ Veja-se o voto do Relator Luís Roberto Barroso no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 878.694/MG.

felizmente, tal contexto (ser) não mais existe, e com fundamento constitucional. Nesse sentido, o artigo 226, *caput*: “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”.

Eros Roberto Grau aduz: “Interpretamos para aplicar o direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar (= compreender) os textos normativos, mas também compreendemos (= interpretamos) a realidade e os fatos aos quais o direito há de ser aplicado”,²⁰⁸ pois “que a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos colhidos no texto normativo (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será aplicada – isto é a partir da realidade (mundo do ser)”.²⁰⁹ Logo, apresenta-se fundamental o entendimento do texto diante de seu contexto.

Consequentemente, os fundamentos das decisões do STF analisadas permitem concluir pela mudança de entendimento da Corte no sentido de que, com o objetivo de tributação das operações envolvendo serviços, devem-se observar também critérios econômicos, bem como as possíveis consequências de tal parecer com a finalidade de tributação das operações compreendendo *software* e computação na nuvem.

²⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios) cit., p. 33.

²⁰⁹ Nota da transcrição: GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios) cit., p. 56-57.

3 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM *SOFTWARE* E DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO NA NUVEM

A RFB já se posicionou, por meio da edição de soluções de consulta, a respeito da tributação das operações envolvendo (i) licença e cessão de direito de uso de computador, (ii) distribuição de *software* e (iii) computação na nuvem.

O procedimento de consulta sobre interpretação da legislação tributária é regulamentada pelo Decreto n.º 70.235/1972 e ela (consulta) é um direito do contribuinte,²¹⁰ que envolve cinco princípios jurídicos, quais sejam: o princípio da legalidade; o princípio da segurança jurídica; o princípio do devido processo legal; o princípio da necessidade de fundamentação dos atos administrativos; e o princípio da publicidade.²¹¹

O princípio da segurança jurídica não consta expressamente na Carta Política, sendo decorrência lógica de institutos como o do ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, a decadência e prescrição; princípios da não surpresa (irretroatividade, anterioridade e noventena).

No Direito Tributário, há expressa proteção ao contribuinte que busca a interpretação do Fisco. Por exemplo, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito da Fazenda não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, exceto no caso de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Também pode ser citado o § 12 do artigo 48 da Lei n.º 9.430/1996, segundo o qual, na hipótese de a administração alterar o entendimento expresso na consulta, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consultante ou depois de sua publicação pela imprensa oficial.

Consequentemente, a apresentação de consulta formulada pelo contribuinte, com a observância dos dispositivos na legislação que a regulamenta, oferece segurança acerca do entendimento do Fisco, e, se ocorrer alteração do entendimento da Fazenda, este somente aplicar-se-á para os fatos geradores futuros, caso desfavorável ao contribuinte.

Ainda, é de observar que as soluções de consultas emitidas pela Coordenação do Sistema de Tributação (Cosit), nos termos dos artigos 98 e 100 do Código Tributário

²¹⁰ ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 9-15.

²¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 23.

Nacional,²¹² são normas complementares, por serem atos normativos expedidos pela autoridade fiscal.

A Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013 dispõe, em seu artigo 9.º, que a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam qualquer contribuinte, independentemente de ser o consulente.²¹³

Observa-se a importância das soluções de consulta, pois, ao mesmo tempo que protege o contribuinte que seguir o entendimento fazendário, expõe o contribuinte que não o observar, de modo que, caso fiscalizado, deverá sofrer a lavratura de auto de infração.

Vejam-se, adiante, as soluções de consultas analisadas.

3.1 Solução de Divergência n.º 27/2008

A solução de consulta relata que o contribuinte apresentou entendimento no sentido de que não haveria incidência pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) nos pagamentos realizados ao exterior sobre a “importação” de *software* de prateleira para revenda no mercado brasileiro. Para suportar seu entendimento, juntou contrato no qual recebeu autorização da detentora dos direitos patrimoniais sobre o *software*, para comercializar, mediante licença pessoal, não sublicenciável, intransferível e não exclusiva, assim como a fornecer serviços de suporte aos produtos de *software*. Sobre a remuneração, as disposições seriam vagas, com previsão de pagamentos de “taxas” e “renovações de licenças”: Ainda, a RFB mencionou que

²¹² Nos termos dos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional, as soluções de consulta emitidas pela Cosit integram a legislação tributária. Veja-se a transcrição dos mencionados dispositivos: “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. [...] Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo” (Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 11 nov. 2020). Como as soluções de consulta emitidas pela Cosit possuem eficácia normativa, ela é considerada norma complementar que, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional, confere a tais atos administrativos o *status* de legislação tributária.

²¹³ Conforme disposto na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 1396/2013, por meio do seu artigo 9.º estabelece: “A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013.)” (Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>. Acesso em: 11 nov. 2020).

a proprietária do *software* permite a utilização de “marcas registradas” e de “marcas de serviço” que identificavam os produtos e serviços, mediante a concessão de “Licença de Marca” e de “Marca de serviço”.

Após tais considerações, a RFB aludiu que os programas de computador são protegidos pela legislação brasileira sobre direitos autorais, conforme o artigo 7.º, XII, da Lei n.º 9.610/1998. Também referiu que a Lei n.º 9.609/1998 dispõe acerca da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no Brasil.

Pontuou ter o artigo 2.º da Lei n.º 9.609/1998 estabelecido que os direitos relativos a programa de computador estão protegidos pelo regime de proteção à propriedade intelectual e que os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito, conforme disposto no artigo 49 da Lei n.º 9.610/1998.

Após tais considerações, de acordo com a RFB, em uma primeira análise, concluir-se-ia que a concessão de direitos de comercialização abrangeria direitos autorais, de modo que as remessas ao exterior consistiriam em *royalties*, pois os direitos que envolvem programas de computador são uma forma de propriedade intelectual e o regime de proteção à propriedade intelectual de *software* estende-se à transferência total ou parcial dos direitos autorais “por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito”, conforme dispõe o artigo 49 da Lei n.º 9.610/1998.

Entretanto, observou a RFB que o STF firmou no RE n.º 176.626-3/SP entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“*software* de prateleira”) são mercadorias.

Ressaltou ter a Portaria do Ministério da Fazenda n.º 181/1989 determinado que os rendimentos correspondentes aos direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior nas operações com distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, deveriam ser tributados pelo Imposto de Renda Retido na Fonte como *royalties*. Inclusive, a legislação tributária brasileira estabelece que estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas para o beneficiário no exterior a título de *royalties*, a qualquer título.

Após tais comentários, conclui que, no caso analisado, os pagamentos realizados não se caracterizariam como *royalties*, pois as remessas ao exterior pelo pagamento de aquisições de *software*, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadrariam como remuneração de

direitos autorais (*royalties*) e, portanto, não estariam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.²¹⁴

É de observar, da análise da Solução de Consulta, que o Fisco, embora não afirme que a operação sob exame seria caracterizada como compra e venda de mercadorias, ao citar o entendimento da decisão da Primeira Turma do STF, acabou por segui-la, ao concluir pela não incidência do IRRF no pagamento ao exterior, pois este tributo não recai sobre a importação de mercadorias.

Nesse sentido, como consequência, para fins de tributação, inclusive pelo IRPJ, o entendimento da RFB foi no sentido de que a operação envolvia compra e (re)venda de mercadorias.

3.2 Solução de Divergência Cosit n.º 18/2017

Conforme relatado pela RFB, a solução de consulta ora examinada alterou o entendimento da Cosit a respeito da tributação sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de remuneração de licenças de comercialização ou distribuição de *software*. O ato reformado foi a Solução de Divergência n.º 27/2008, também objeto de análise no subitem precedente do presente estudo.

Informa a RFB que, diante de novo entendimento²¹⁵ se fez necessário reformar o ato anterior com intuito de “disseminar o novo entendimento interna e externamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

A RFB inicia sua fundamentação informando que a tributação das operações que envolvem a comercialização de *softwares* foi objeto de muitas consultas ao longo dos anos. Apresenta que as operações comerciais com empresas domiciliadas no Brasil e no exterior foram objeto de dúvidas a respeito da incidência (ou não) do IRRF sobre os valores pagos,

²¹⁴ A Solução de Consulta também concluiu pela não incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”).

²¹⁵ Solução de Consulta Cosit n 154/2016:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. Remessa ao exterior. Programas de computador. Solução de Divergência n.º 18 Cosit, fls. 33. As remessas para o exterior efetuadas em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de *software*, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do *software* copiado, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF). Dispositivos legais: Arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7.º, inciso XII, da Lei n.º 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999”.

creditados, entregues, empregados ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior, pela contraprestação do direito de distribuição de *softwares* no Brasil.

Afirma existir distinção entre a licença de uso e licença de comercialização de *software*, o que está bem definido na legislação.

Reconhece que os *softwares* “são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana”.

Cita a legislação aplicável ao *software* (Lei n.º 9.609/1998) e passa a expor que a legislação apresenta dispositivos que contêm informações relevantes para a interpretação aplicável ao caso: (i) o *software* é um bem incorpóreo, dado consistir em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada; (ii) não há que confundir o *software* com o suporte físico que o contém; (iii) a propriedade intelectual do *software* é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais; (iv) a reprodução, por qualquer meio, de *software*, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais, constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa; (v) a cópia legalmente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o exemplar se destine “à salvaguarda da cópia inicial (*backup*) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda [...]”.

Por sua vez, a Lei n.º 9.610/1998 confere ao *software* “a natureza de obra intelectual” e contém as seguintes informações relevantes para solucionar a divergência: (i) os direitos autorais do *software* são protegidos pelo ordenamento jurídico; (ii) os direitos do autor do *software* são divididos em duas categorias: “direitos morais, inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis”, e direitos patrimoniais, passíveis de exploração por diversas formas, incluindo-se a transferência a terceiros; e (iii) a reprodução parcial ou integral do *software*, que depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais, podendo este ser o autor ou terceiros para quem o autor os tenha transferido.

Posteriormente, a RFB passa a apresentar entendimento no sentido de que a legislação brasileira previu, apenas, três espécies de contratos envolvendo direitos sobre *software*, quais sejam: (i) contrato de licença de uso no País; (ii) contrato de “licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior”; e (iii) contrato de transferência de tecnologia.²¹⁶

²¹⁶ Observa a RFB que a transferência de tecnologia se dá mediante o fornecimento do código-fonte do *software*.

Assevera que, excetuando-se a transferência da tecnologia, os direitos sobre os domínios do *software* permanecem com seu autor e, em virtude do caráter protecionista da legislação, foi proibido o “uso ou a comercialização de *software* sem a devida licença de quem detém o direito de exploração”.

Assim, o consumidor, ao adquirir um *software*, passa a dispor de uma licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, pelo direito de utilizar o *programa*, vedada, portanto, a reprodução, excetuando-se a cópia de segurança (*backup*). As reproduções adicionais, independentemente da destinação dos novos exemplares, “somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização”.

Diferentemente dos contratos de distribuição de outros produtos, previstos pelo Código Civil, no caso do *software*, há uma especialização, e a legislação especializada não impôs procedimento, apenas regulamentou, dado que, nos contratos de distribuição de *software* firmados entre pessoas jurídicas brasileiras e estrangeiras, é comum a previsão do licenciamento para distribuição e comercialização (primeira etapa) e, posteriormente, a efetivação da venda pelas pessoas jurídicas brasileiras dos *softwares* aos consumidores. É nesse momento que o consumidor recebe licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

Concluiu a RFB que a decisão da Primeira Turma do STF no RE n.º 176.626/SP não se aplicaria aos casos de licença para a distribuição ou de comercialização de *software*, pois o caso julgado pelo Pretório Excelso envolveu conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos *softwares*.

Ademais, prosseguiu a RFB, a decisão analisou o “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” e concluiu “se tratar de um bem incorpóreo, mas ressaltando a hipótese em que *softwares* produzidos em série podem se caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS”.

Reiterou que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito patrimonial do *software* e o interessado, ou por intermédio de um distribuidor, o qual firma com a pessoa jurídica domiciliada no exterior “contrato que confere o direito de comercialização do *software*”.

Como consequência, o direito de comercialização do *software* seria diverso da licença de uso do respectivo *software*, “cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente”. Quando distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do *software* a seus clientes, essa situação é dissociada da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor no Brasil com a pessoa jurídica domiciliada no exterior, o qual detém os direitos intelectuais sobre o *software*.

De acordo com essa linha de argumentação, considerou ser indevida a aplicação da interpretação dada pelo STF ao ICMS sobre *softwares* de prateleira para os casos “em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua” para seus clientes no Brasil a licença de uso do *software*.

Considerou ter evidenciado “que se trata de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o *software* e o outro sobre o direito de uso do *software*”.

Afirma, para corroborar sua tese, que na Solução de Consulta n.º 169/2003, reformada pela Solução de Divergência n.º 27/2008, “a questão ficou bem delimitada”. De acordo com a Solução de Consulta apresentada em 2003, verificam-se diferenças pela espécie de contrato da operação: “de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria)”.

No caso analisado, entendeu a RFB que a remuneração pelo direito de comercialização de *software* licenciado por empresa localizada no exterior configura-se rendimentos correspondentes à exploração comercial, portanto trata-se de *royalty*.

3.3 Solução de Consulta n.º 191 – Cosit/2017

Também no ano de 2017, a RFB solucionou a Solução de Consulta n.º 161 – Cosit que analisou dúvida na interpretação da legislação tributária federal apresentada por contribuinte com atuação no comércio, manutenção e desenvolvimento de sistemas de processamento de dados. A dúvida tratava-se acerca da incidência do IRRF e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os pagamentos realizados aos fornecedores domiciliados no exterior.

De acordo com a consultante, no desenvolvimento de suas atividades operacionais, ela comercializa autorizações de acesso e uso dos intitulados *SaaS*, adquiridos de fornecedores estrangeiros para serem revendidos a usuários (clientes) no Brasil. Informa que os *SaaS* podem ser acessados de qualquer computador ou dispositivo móvel pelos usuários, por meio de senha, e que as autorizações de acesso aos sistemas ocorrem de forma remota, por meio da internet, de modo que o usuário cliente acesse o banco(s) de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de nuvem. Ainda, de acordo com a consultante, ela adquiriu para comercializar “autorizações de acesso” de dois *SaaS*. O primeiro oferece proteção para rede de usuários contra vírus, *spam* e demais ameaças, enquanto o segundo permite a realização de

conferências, reuniões, treinamentos e projetos por meio da internet e compartilhamento de informações em tempo real. Destaca, por fim, que ambos os *softwares* são oferecidos pelos fornecedores também a diversos clientes indistintamente, de modo que não são produzidos sob encomenda e não se trata de *softwares* de cópias múltiplas que empresas compram e instalam como um produto em seu próprio *datacenter*.

Diante dos fatos, a consultante questiona sobre a alíquota do IRRF aplicável aos pagamentos realizados a fornecedores domiciliados no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso remoto dos *SaaS* e se há incidência na CIDE sobre os pagamentos efetuados.

Feito o relato, a RFB passa a observar que a contribuinte realiza a comercialização de licenças de uso do *SaaS*, sendo faturada pela aquisição destas, de modo que não está pagando pelo “direito de comercializar” o *SaaS* à empresa no exterior, mas adquirindo autorizações de acesso e utilização do *SaaS* para repassá-las, por meio de senhas de acesso remoto a seus clientes no Brasil. Explica que, se as remessas ao exterior fossem feitas a título de remuneração pelo direito de distribuir (licença de comercialização), as remessas seriam enquadradas como remuneração de direitos. Entretanto, no caso sob análise, não há uma venda de *softwares*, mas apenas a comercialização do direito de os clientes (usuários) acessarem os programas e os bancos de dados, hospedados em locais indeterminados, chamados de nuvem, isto é, o cliente não receberia os programas para instalá-los em seu *hardware*. Menciona a RFB que no *SaaS* o usuário “não tem ingerência sobre a infraestrutura dos recursos computacionais, não tem o poder de modificar os programas disponíveis”.

Conclui que o usuário não adquire o *software*, ele apenas acessa o recurso a distância, e os direitos autorais dos programas envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização e os serviços postos à disposição dos clientes caracterizam-se como serviços técnicos, “pois dependem de conhecimentos especializados em informática e, além disso, conforme se depreende da sistemática relatada pela consultante, os serviços decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico [...]”.

Pelo exposto, concluiu a Administração Tributária que o *SaaS* possui natureza de serviços técnicos e, como tal, devem ser tributados.

3.4 Solução de Consulta Cosit n.º 182/2019

No ano de 2019, a Cosit emitiu solução de consulta apresentando entendimento, no sentido de que os pagamentos realizados como contraprestação pelo direito distribuição de *software* teriam natureza de *royalties*, de modo que a dedutibilidade, para fins do IRPJ apurado pela sistemática do lucro real, dependeria de quem seria o beneficiário dos rendimentos.

Conforme relatado, a consulente formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária informando ter como atividade principal a “distribuição (comercialização) de *softwares* no território brasileiro, nos termos de contratos de distribuição e/ou licenciamento”.

Como contraprestação, efetuava regularmente pagamentos (remessas) para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, integrantes do mesmo grupo econômico.

A consulente informou que os dispêndios decorrentes dos pagamentos são despesas operacionais, necessárias às atividades e manutenção de suas respectivas fontes produtoras de receita. Assim, na visão da consulente, os gastos corresponderiam a despesas incorridas para adquirir e manter o direito de distribuição de *softwares*, representando o principal gasto da contribuinte, atrelados à sua atividade econômica.

Ainda no entendimento da consulente, os pagamentos realizados não se classificariam como *royalties* a que se refere o artigo 22, *d*, da Lei n.º 4.506/1964, bem como a indedutibilidade dos *royalties* somente estaria limitada aos encargos decorrentes dos pagamentos efetuados a sócios pessoas físicas.

A consulente também suscitou dúvida quanto à interpretação do termo “sócios” constante da alínea *d* do parágrafo único do artigo 71 da Lei n.º 4.506/1964, bem como do inciso I do artigo 353 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999).

Defendeu a consulente interpretação de que o termo “sócios” deve se referir exclusivamente às detentoras de participação societária, pois: (i) a legislação societária, especificamente os artigos 981 e 1.001 do Código Civil, e o artigo 1.º da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das S.A.) são claros em atribuir a condição de “sócio” apenas aos efetivos detentores de participação societária, pois, para o termo “controle indireto”, há referências expressas; (ii) há, também, referência expressa na Lei n.º 4.506/1964 e, também, no RIR/1999 do termo “controladores indiretos”.

Após, ressaltou a consulente que o artigo 108 do Código Tributário Nacional veda o uso da analogia para fins de cobrança de tributos.

Por fim, a consulente questionou:

Os pagamentos por direitos de distribuição/comercialização de *software*, ainda que sejam considerados *royalties*, são dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/1999 quando pagos aos chamados “controladores indiretos”, ou seja, pessoas jurídicas que não detenham participação societária, mas que participem indiretamente do controle societário na fonte pagadora brasileira, não se aplicando, portanto, a restrição de dedutibilidade a que se refere a alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, e do inciso I do art. 353 do RIR/1999?

Apresentados os fatos, a RFB iniciou a fundamentação de sua conclusão no sentido de que o artigo 353, I, do RIR/1999 expressamente dispõe a respeito da indedutibilidade dos *royalties* quando pagos aos sócios pessoas jurídicas. Observou a RFB que o Regulamento do Imposto sobre a Renda anterior foi revogado pelo Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018), consolidando a legislação do imposto sem alterar a matéria aplicável ao caso.

Após transcrever dispositivo do RIR/2018, a RFB depreendeu que a dedução com encargos pelo pagamento de *royalties* deve ser tratada com cautela, pois, além da existência de regra geral constante do artigo 362 do RIR/2018, que permite a dedutibilidade de tais gastos, há exceções elencadas no artigo 363 do mesmo Regulamento, a depender da espécie do direito “que produz o rendimento, entre elas a observância de determinados limites para fruição da dedução”.

De acordo com a RFB, como despesa dedutível, os *royalties* são tratados em Subseção específica dentro da Seção III do RIR/2018, que dispõe acerca das despesas operacionais, assim entendidas aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

O mencionado artigo 362, que trata especificamente da dedução dos *royalties*, possibilita a dedução quando a despesa for necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Apresenta a RFB que, para identificar o alcance do termo “sócios”, é necessário indagar o intuito da proibição de deduzir os pagamentos quando efetuados aos sócios, assim como das outras hipóteses arroladas no próprio artigo 363 do RIR/2018.

Nesse sentido, a vedação para a dedutibilidade contida no inciso I do artigo 363 “é a mais severa, pois genérica no tocante à condição dos sócios serem pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo se domiciliados no País ou no exterior”. Inclusive, a própria Lei n.º 4.506/1964 não fez qualquer distinção quanto a esses quesitos.

Seria, portanto, “razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades”

da pessoa jurídica.

Entende a RFB que um pagamento a título de *royalties* aos sócios da pessoa jurídica não teria “sentido”, pois “não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos”.

Para interpretar o termo sócio para além daquele que detém participação no capital social de uma empresa, de modo a ser considerado como pessoas “do mesmo grupo econômico”, “como os controladores indiretos [...] deve-se partir da premissa de que todo dispêndio entre tais pessoas carece de legitimidade, e este seria o intuito do legislador ao prever tal hipótese”.

No caso do controle indireto, no qual não se verifica a participação societária direta na empresa investida, há possibilidade de dedução dos *royalties* “quando pagos a terceiros controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico”.

Pontua a RFB que não há um conceito na legislação do IRPJ acerca do termo “sócio”, pois este é originado do Direito Comercial, previsto no Direito de Empresa no Livro II do Código Civil, o qual considerou sócio aquele que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus à parte do resultado da sociedade.

Adicionou o Fisco que a legislação tributária tem exemplos de conceitos que abordam a dedutibilidade entre empresas do mesmo grupo econômico, citando o artigo 23 da Lei n.º 9.430/1996 que conceituou “pessoas vinculadas”, para fins de apuração dos preços de transferência; e a previsão do termo “pessoas ligadas” constante do artigo 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

Por fim, observou que, nos casos citados (regras de preços de transferência e de distribuição disfarçada de lucros), a legislação não estendeu o conceito de sócios para abranger as pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico, verificando-se que as despesas incorridas entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas determinadas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

Com base nessas considerações, a RFB concluiu que os encargos decorrentes da obrigação de pagamento pelo direito de distribuição/comercialização de *softwares* caracterizam-se *royalties* dedutíveis, se pagos “para controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico (*sic*)”, dado que o termo sócio que restringe a dedutibilidade deve ser entendido como pessoas físicas ou jurídicas, independentemente do local do beneficiário, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Da análise da Solução de Consulta observa-se que não há menção à classificação dos valores pagos pelo “direito de comercialização” como mercadoria. Inclusive não há informações sobre a classificação dos *softwares*. Não obstante, contratos como esses são, normalmente, firmados para a cessão do direito de uso de *software*-padrão ou de prateleira.

Portanto, partiu-se do raciocínio, tanto de parte da consultante quanto de parte da RFB, de que tais valores seriam classificados como *royalties*, pairando a dúvida na interpretação da legislação tributária quanto à indedutibilidade integral das despesas apenas se os pagamentos correspondentes fossem realizados para sócios pessoas físicas ou se a indedutibilidade abarcaria os valores incorridos por sócios pessoas jurídicas e, ainda, se seria assegurada a dedutibilidade da despesa se incorrida por pessoas jurídicas pertencentes do mesmo grupo econômico, ainda que para a controladora indireta.

Como mencionado, entendeu a RFB que não seria possível deduzir as despesas, se o beneficiário, proprietário do direito intelectual, for sócio da pessoa física ou jurídica, considerando o disposto no artigo 353, I, do RIR/2018. De acordo com referido Órgão, como aludido, não faria sentido a despesa, pois “não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos”.

Parece ser equivocada a consideração da RFB apresentada *supra* por (i) não ter em conta que as pessoas jurídicas são entidades para as quais a lei estabelece personalidade distinta daquela das pessoas naturais ou de patrimônios que objetivam alcançar determinados fins, reconhecidas pela lei como sujeitas a direitos e obrigações²¹⁷ diferentes²¹⁸ da de seus sócios ou acionistas.

Como definiu Maria Helena Diniz, a personalidade jurídica consiste na “Qualidade das pessoas jurídicas [...] que as torna capazes para a prática de atos jurídicos, [...] tendo direitos e deveres próprios, que não se confundem com os das pessoas naturais que nelas atuam”.²¹⁹ Ainda, o artigo 50 do Código Civil dispõe que, havendo abuso da personalidade jurídica, caracterizado pela confusão patrimonial ou pelo desvio de finalidade, caso requerida, poderá ser proferida ordem judicial para que os efeitos de determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Logo, o patrimônio dos sócios é distinto do patrimônio da pessoa jurídica.

²¹⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 278.

²¹⁸ Caio Mário da Silva Pereira lecionou que: “[...] as pessoas jurídicas, que se compõem, ora de um conjunto de pessoas, ora de uma destinação patrimonial, com aptidão para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações” (*Instituições de direito civil*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. I, p. 285).

²¹⁹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. rev., atual e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3, p. 266.

Consequentemente, parece-nos equivocada a fundamentação sob o enfoque jurídico, pois as relações entre os sócios e as pessoas jurídicas não são entre as mesmas pessoas, afinal, cada qual possui sua personalidade jurídica que somente pode ser afastada por determinação judicial e, ainda, nos casos de abuso.

Ademais, a explicação “lógica” apresentada pela RFB é completamente contrária a *ratio juris*,²²⁰ pois a criação das empresas, em especial das sociedades anônimas, visou possibilitar ao detentor do capital se juntar ao inventor para o desenvolvimento de atividade econômica, mediante criação de novas invenções, a fim de propiciar um círculo virtuoso²²¹ que contribuirá para o desenvolvimento do País.²²²

Por fim, pelo exposto, na solução de consulta ora analisada, entendeu a RFB que os pagamentos realizados pela contraprestação da cessão do direito de uso de *software* caracterizar-se-iam como *royalties*.

3.5 Solução de Consulta n.º 269 – Cosit/2019

Em 24 de setembro de 2019, a RFB exarou a Solução de Consulta n.º 269 – Cosit que examinou dúvida na interpretação da legislação tributária federal apresentada por contribuinte optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido. Embora a consulta não trate sobre pessoa jurídica tributada pelo lucro real, a análise da citada consulta é oportuna, pois, (i) na sistemática de apuração pelo lucro real, a contribuinte deve realizar antecipações, e uma das formas

²²⁰ Conforme Francesco Ferrara: “Toda a disposição de direito tem um escopo a realizar, quer cumprir certa função e finalidade, para cujo conseguimento foi criada. A norma descansa em um fundamento jurídico, em um *ratio iuris*, que indigita a sua real compreensão” (*Como aplicar e interpretar as leis*. Tradução Joaquim Campos de Miranda. Belo Horizonte; Líder, 2002. p. 35).

“É preciso que a norma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que quer obter. Pois que a lei se comporta para com a *ratio iuris*, como o meio para com o fim: quem quer o fim quer também os meios. Para se determinar essa finalidade prática da norma, é preciso atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada” (Ibidem, p. 35-36).

²²¹ COOTER, Robert D., SCHÄFER, Hans-Bernd. *O nó de Salomão*. Como o direito pode erradicar a pobreza cit., p. 155.

²²² Robert D. Cooter e Hans-Bernd Schäfer expõem que: “[...] o comércio de especiarias entre a Europa e a Ásia durante o século dezessete: em um porto como Londres, um capitão de navios corajoso poderia propor aos investidores que financiassem uma viagem para a Ásia para obter especiarias. Os investidores proveriam capital para a viagem que duraria pelo menos 2 anos, e o capitão tinha, para tanto, que compartilhar segredos sobre como chegar à Ásia e onde ir quando retornaria. [...] No comércio de especiarias do século dezessete e no Vale do Silício a partir de do século vinte, capital e segredo se combinam para uma arriscada aventura. Os investidores temem perder as suas riquezas e os inovadores os seus segredos – o ‘dilema da confiança mútua’. Para resolvê-lo, empresas do século dezessete no comércio de especiarias desenvolveram a empresa moderna, a qual chamavam ‘joint stock company’ (sociedade anônima). Trezentos anos depois, as empresas no Vale do Silício ainda utilizam esta forma de organização” (*O nó de Salomão*. Como o direito pode erradicar a pobreza cit., p. 155).

possíveis para tanto guarda estreita similitude com a apuração do lucro presumido; e (ii) apresenta o entendimento fazendário sobre o tratamento tributário da receita²²³ decorrente de licenças concedidas em virtude de contrato de cessão firmado entre a consultante e o titular dos direitos patrimoniais do *software*.

Conforme relatado pela RFB, a contribuinte buscou esclarecer dúvidas sobre a tributação aplicável a suas atividades econômicas, declarando ser pessoa jurídica constituída sob a forma de empresa limitada que exerce como atividade a cessão de direito de uso de *software*, o licenciamento de programas de computador customizáveis e o suporte técnico em tecnologia da informação.

A maior parte das receitas auferidas pela contribuinte era proveniente da atividade de licenciamento de programa de computador não customizado, um sistema de gestão comercial ofertado em quatro versões.

A contribuinte informa a diferença de percentuais aplicáveis no regime de tributação lucro presumido para o IRPJ incidente sobre a comercialização de programas de computador. Citou como fundamentação legal os artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/1995 que tratam do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta decorrente da natureza jurídica da atividade, de modo que a base de cálculo do IRPJ será apurada mediante percentuais de presunção da renda distintos a depender de sua classificação como prestação de serviço.

A contribuinte citou entendimento jurisprudencial e doutrinário que classificou os tipos de *softwares* em (i) programas *standard*; (ii) programas por encomenda; e (iii) programas adaptados (*customized*), e defendeu que o programa de computador objeto da consulta caracterizar-se-ia como um programa *standard*, ocorrendo customizações como meras associações de módulos e funcionalidades e, portanto, seriam acessórias e não interfeririam na classificação do negócio jurídico. Sustenta, ainda, a consultante que os serviços técnicos essenciais para o correto funcionamento da plataforma também são acessórios para “a consecução da atividade-fim, qual seja, a comercialização do programa de computador [...]”.

Depois de apresentar os fatos e seu entendimento a respeito da interpretação da legislação tributária, a contribuinte indicou os seguintes questionamentos: (i) tendo em vista que a plataforma licenciada sofre eventuais customizações de funções previamente desenvolvidas, a atividade econômica exercida classificar-se-ia como comércio de mercadorias?; (ii) os serviços técnicos essenciais para o funcionamento da tecnologia, por se constituírem em obrigação legal inerente à atividade de licenciamento, corresponderiam à

²²³ Receita, conforme será analisado no tópico 4.2, é um dos componentes da renda.

atividade de meio, acessória à atividade-fim, consistente no licenciamento de *software* customizado, classificado como mercadoria?; (iii) caso o entendimento Fazendário seja negativo para o questionamento imediatamente precedente, de modo que considere a operação como prestação de serviços, haverá possibilidade de segregar, para fins de determinação da receita sujeita ao percentual de presunção de lucro, entre receita com prestação de serviços e receita de venda de mercadorias?

A RFB, ao iniciar a fundamentação da consulta, informa que parte das dúvidas apontadas pela contribuinte foi examinada pela Cosit quando da emissão da Solução de Consulta n.º 123/2014. De acordo com o entendimento fazendário apresentado no ano de 2014, a análise da natureza jurídica das atividades desenvolvidas pelo contribuinte é essencial para a determinação do percentual de presunção do lucro tributável.

Cita doutrina de Maria Helena Diniz a respeito da obrigação de dar, cuja “prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa; a entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou outros direitos reais”, e da obrigação de fazer, sendo esta a “que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiros, em benefício do credor ou terceira pessoa”.

Após citação doutrinária, menciona que os *softwares* se dividem em três categorias: programas *standard* (*softwares* de prateleira); programas desenvolvidos por encomenda por cliente específico; e programas adaptados (*customized*), que constituem uma forma híbrida, permitindo a adaptação às necessidades de um cliente em particular.

Sobre as receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (*customized*), entende que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, possibilitando que o *software* atenda às necessidades específicas de cada um dos clientes.

As adaptações não decorrem de encomenda de um *software* e as receitas correspondentes não são auferidas em virtude da prestação de serviços.

Nos casos em que o *software* seja “um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer)”, a atividade exercida é de prestação de serviço, pois consiste em obrigação de fazer, cujo percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 32%.

A mesma linha de interpretação aplica-se à atualização de *software* (*upgrade*), sendo necessário verificar se a atividade “classifica-se como venda de mercadoria (obrigação de dar)

ou prestação de serviço (obrigação de fazer)”.²²⁴ Sobre o serviço de suporte técnico aos usuários dos *softwares*, a RFB entendeu que nele prepondera a obrigação de fazer.

Assim, para a RFB, na hipótese de o desenvolvedor do *software* realizar licenciamento ou cessão de direito de uso, caso se trate de “*software-padrão*”, o tratamento tributário para o IRPJ será o de venda de mercadorias.

3.6 Solução de Consulta n.º 6.022/2021 – Disit

Em 21 de julho de 2021, a Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 6.ª Região emitiu a Solução de Consulta n.º 6.022 “Disit”. Embora a solução não tenha sido exarada pelo órgão central da RFB (Cosit), ela envolve o tema ora em análise e apresenta o primeiro entendimento emitido por um órgão da RFB após o último julgamento do STF que decidiu pela tributação do ISS na operação de licença ou de cessão de uso de *software*.

No caso, a consulente informou atuar no ramo de consultoria, desenvolvimento e licenciamento de sistemas de computador para administração, gestão empresarial e comunicação, sendo optante pela apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido. Mencionou, ainda, a consulente que desenvolve *software* para gestão das rotinas operacionais de lojas de móveis, disponibilizado a partir da internet, por meio de *login* e senha, em *site* específico. O referido *software* seria utilizado pelos seus clientes, em formato padrão, sem efetuar personalizações a partir de demandas específicas deles.

Diante das características de seu negócio, a consulente entende que pratica operação de venda de mercadorias. Requer o entendimento da RFB a respeito da adequada classificação e da consequente tributação pelo IRPJ.

Observa a RFB em sua resposta a distinção entre os *softwares* de prateleira e os *softwares* por encomenda, para a determinação dos percentuais de presunção utilizados na apuração do IRPJ.

Apresentou que a Cosit examinou questão semelhante na Solução de Consulta n.º 123/2014 que orientaria a solução a ser dada ao caso consultado.

²²⁴ A RFB resumiu da seguinte forma o seu entendimento:

“11. Em suma, considera-se venda de mercadoria a entrega do objeto sem que se tenha de fazê-lo previamente, tal como ocorre com a comercialização do denominado ‘*software* de prateleira’, mesmo que sejam necessários determinados ajustes, de modo a atender às necessidades do cliente. Já na prestação de serviço, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou para terceiro, tal como ocorre no desenvolvimento do *software* de acordo com especificações fornecidas antecipadamente pelo cliente”.

Conforme a RFB, a venda de *software* de prateleira, ou *standard*, classifica-se como comércio de mercadorias, ficando a receita bruta correspondente sujeita à aplicação do percentual de 8% para a apuração da base de cálculo do IRPJ no caso de opção pelo lucro presumido, enquanto a venda (desenvolvimento) de *software* por encomenda de clientes caracteriza-se como prestação de serviços, cuja receita bruta equivalente ficará sujeita à aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo do IRPJ. Ainda, caso a contribuinte exerça concomitantemente mais de uma atividade, o respectivo percentual de presunção, previsto na lei, deverá ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Assim, concluiu a RFB que os programas com as características descritas pela consulente classificam-se como *softwares* de prateleira e as receitas obtidas nessa atividade estão sujeitas ao mesmo percentual aplicável para as operações com vendas de mercadorias, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido.

3.7 Resumo das respostas da RFB aos problemas apresentados

Em 2008, por meio da edição da Solução de Divergência n.º 27/2008, a RFB apontou que, em uma primeira análise, concluir-se-ia que a concessão de direitos de comercialização abrangeria direitos autorais, de modo que as remessas ao exterior consistiriam em *royalties*, pois os direitos que envolvem programas de computador são uma forma de propriedade intelectual e o regime de proteção à propriedade intelectual de *software* estende-se à transferência total ou parcial dos direitos autorais “por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito”, conforme dispõe o artigo 49 da Lei n.º 9.610/1998. Entretanto, observou a RFB que o STF firmou no RE n.º 176.626-3/SP entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“*software* de prateleira”) são mercadorias. Após tais comentários, concluiu que, no caso analisado, os pagamentos realizados não se caracterizariam como *royalties*, pois as remessas ao exterior pelo pagamento de aquisições de *software*, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadrariam como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e, portanto, não estariam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.²²⁵

²²⁵ A Solução de Consulta também concluiu pela não incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”).

Consequentemente, as pessoas jurídicas que realizassem pagamento, crédito, emprego ou remessa ao exterior, pela contraprestação da licença, cessão ou pelo direito de distribuição dos *softwares* “de prateleira”, deveriam oferecer o tratamento tributário de compra e venda de mercadorias.

Em 2017, a RFB apresentou a Solução de Divergência Cosit n.º 18 alterando o entendimento anteriormente adotado para voltar à interpretação de que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de remuneração de licenças de comercialização ou distribuição de *software* possuem natureza de *royalties*. De acordo com o Fisco, há distinção entre a licença de uso e a licença de comercialização de *software*. Ao assim proceder, considerou ser indevida a aplicação da interpretação dada pelo STF ao ICMS sobre *softwares* de prateleira para os casos “em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua” para os seus clientes no Brasil a licença de uso do *software*.

No ano de 2019, a Cosit emitiu Solução de Consulta n.º 182 consistente com Solução de Divergência Cosit n.º 18 no que se refere à natureza de *royalties* dos pagamentos realizados como contraprestação pelo direito distribuição de *software*. Como a Consulta de 2019 analisou a dedutibilidade para fins do IRPJ apurado pela sistemática do lucro real, a RFB entendeu que a dedução dependeria de quem seria o beneficiário dos rendimentos. Somente poderiam reduzir o lucro tributável, de acordo com a RFB, os pagamentos efetuados para controladores indiretos, desde que observados as condições e os limites de dedutibilidade, sendo vedada a dedução dos valores pagos para sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

Também no ano de 2019, a Cosit emitiu a Solução de Consulta n.º 269 com interpretação no sentido de que o contribuinte optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido que desenvolver e realizar o licenciamento ou cessão de direito de uso de “*software-padrão*” deve oferecer o tratamento tributário, para o IRPJ, de venda de mercadorias.

Também foi examinada a Solução de Consulta n.º 191, emitida pela Cosit, em 23 de março de 2017, que analisou a dúvida na interpretação da legislação tributária federal apresentada por contribuinte cuja atividade era a comercialização de autorizações de acesso e uso dos intitulados *SaaS*, adquiridos de fornecedores estrangeiros para serem revendidos a usuários (clientes) no Brasil.

Concluiu a Administração Tributária que o *SaaS* possui natureza de serviço técnico e, portanto, deve ser tributado como tal.

Pode-se verificar que a RFB diferencia o tratamento tributário das operações de licenciamento e de cessão de *software* realizadas pelos próprios desenvolvedores daquelas operações que compreendem o pagamento pelo direito de distribuição dos *softwares*. Para o primeiro caso, entende a RFB que a operação envolve venda de mercadoria, no caso de *software*-padrão ou de prestação de serviços, a depender do caso. Por sua vez, para os pagamentos pelo contrato de distribuição, entende a RFB que, se forem realizados para sócios da pessoa jurídica, eles (os pagamentos) serão integralmente indedutíveis, enquanto os pagamentos efetuados para a controladora indireta (sócia da sócia) serão dedutíveis, desde que observados as condições e os limites.

Por fim, para os pagamentos referentes à comercialização de direitos de SaaS, entendeu a RFB que a operação envolve prestação de serviços técnicos.

4 REFLEXOS DA NATUREZA DO CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE *SOFTWARE* E DO CONTRATO DE DIREITO DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* NA APURAÇÃO DO IRPJ

A história da tributação foi dividida em cinco fases: (i) tributação sobre o indivíduo; (ii) tributação sobre o patrimônio; (iii) tributação sobre a despesa individual; (iv) tributação sobre o produto do capital; e (v) tributação sobre a renda.²²⁶ Não obstante, diante do atual cenário da sociedade digital, pode-se dizer que estamos na sexta fase histórica da tributação, a qual envolve a incidências tributárias das operações envolvendo novas tecnologias.

Especificamente sobre a tributação da renda, ela surgiu tardiamente no desenvolvimento econômico dos povos,²²⁷ por ter sido influenciada por dois fatores recentes na história.²²⁸

O primeiro foi a necessidade da metamorfose do sistema econômico baseado no escambo (troca de mercadorias por outras mercadorias ou de mercadorias por serviços e vice-versa), tendo o surgimento do dinheiro exercido função de servir como meio de pagamento; e a função econômica como forma de medição de valores e, conseqüentemente, a possibilidade de mensuração do acréscimo patrimonial. O segundo passou pela alteração do conceito de riqueza, pois, com a economia monetária, ela (a riqueza) deixa de ser patrimonial (deixa de ser medida pelos bens) para ser determinada com base na renda, nos acréscimos patrimoniais. A tributação do acréscimo patrimonial teve maior difusão após a Idade Média, pois, antes, questões religiosas traziam proibição de cobrança de juros.²²⁹

Para Noé Winkler, “A necessidade de satisfazer aos encargos coletivos [...] é conhecida desde quando o homem, gregário por instinto, sentiu que a forma de conviver, para melhor sobreviver, é a comunitária, progredindo [...] em sociedade politicamente organizada”.²³⁰

Nesse sentido, o desenvolvimento do comércio na época das grandes navegações foi um marco histórico para a evolução do conceito contemporâneo de renda, tendo as transações internacionais se intensificado²³¹ cada vez mais ao longo dos anos até chegar na atualidade que

²²⁶ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda*. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 13.

²²⁷ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/impuesto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-impuesto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²²⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Impôsto de Renda*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1955. p. 4.

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 1.

²³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Impôsto de Renda* cit., p. 4.

traz desafios relacionados até mesmo à fronteira na sociedade digital, em operações envolvendo novas tecnologias.

Há estudo no sentido de que os primeiros movimentos para o surgimento do imposto de renda teriam surgido em Florença, no século XV, com a instituição de tributo conhecido como “catasto”, o qual transferiu a tributação da propriedade para a renda.²³² Tratava-se de tributo não progressivo, pois havia apenas uma alíquota. Tempos depois, o “catasto” se tornou progressivo e passou a ser denominado “scala”. O imposto ficou conhecido como “Decima Scalata” e teve curta duração por atingir os mais abastados, que resistiam em ter que contribuir mais, com maior carga tributária.²³³ Ademais, mencionado imposto não incidia propriamente sobre a renda, mas sobre sua capitalização, pois “um indivíduo que tivesse uma renda anual de ‘x’ era tributado como se possuísse o patrimônio necessário para produzir a renda ‘x’; nessas condições, a renda não era ainda a própria riqueza tributada, mas o seu índice”.²³⁴

Outros estudos indicam que em Roma e em Atenas já existia o imposto de renda. Não obstante, a história do moderno imposto de renda se deu na Inglaterra,²³⁵ em 1798, com o objetivo de financiar a guerra contra a França, de Napoleão. Foi extinto em 1815 por oposição popular e reinstituído em caráter permanente em 1842.²³⁶

Na Itália, em 1864, foi estabelecido um imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões sob a denominação de “Imposta sui redditi della ricchezza mobile”, que incidia sobre as rendas mobiliárias de toda e qualquer natureza.²³⁷ Em França, a implantação do imposto de renda ocorreu em 1910, embora já no final do século XVII e início do XVIII havia sido criado tributo sobre as classes sociais. Na Alemanha, no início do século XIX, surgiram as primeiras recomendações de cobrança do imposto de renda, diante do sucesso do “income tax” inglês. Em 1891, foi instituída a cobrança de um imposto pessoal sobre as rendas profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes de exercício de profissões liberais.²³⁸

²³² Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²³³ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²³⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Impôsto de Renda* cit., p. 4.

²³⁵ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda*. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica cit., p. 13.

²³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Impôsto de Renda* cit., p. 5.

²³⁷ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²³⁸ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

Nos Estados Unidos da América, em 1864, diante da necessidade de financiamento da Guerra da Secessão,²³⁹ em determinados estados sulistas, foi criado imposto sobre salários, vencimentos, honorários. Os estados do Norte estabeleceram imposto sobre capital e propriedade.²⁴⁰ Essa tributação não alcançou sucesso na arrecadação e foi considerada inconstitucional. Em 1914, foi instituído o moderno imposto sobre a renda.²⁴¹

De forma geral, observou-se uma intensificação na instituição do imposto de renda quando ocorria a Primeira Guerra Mundial.

No Brasil, apenas na lei orçamentária do exercício de 1911²⁴² os impostos sobre dividendos e sobre indústria e profissões constaram em título denominado “Imposto de Renda”.²⁴³

Gisele Lemke observa que, sob o título de “imposto de renda”, disciplinavam-se “diversos tributos nas sucessivas leis orçamentárias, inclusive aquele incidente sobre o consumo de água, o que faz ver que não se tinha uma noção clara do IR [...]”.²⁴⁴

Em 1922, o artigo 31 da Lei n.º 4.625 instituiu o imposto geral sobre a renda nos seguintes termos: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”.

Não obstante a edição da mencionada lei em 1922, Rubens Gomes de Sousa cita que a criação do imposto de renda pela União se deu em 1924, tendo como autor do projeto Francisco Tito de Sousa Reis, que se inspirou na lei francesa de 1913.²⁴⁵ A efetiva cobrança do imposto ocorreu a partir do ano de 1926, mediante a edição do primeiro Regulamento do Imposto de Renda (RIR), o Decreto n.º 17.390.²⁴⁶

A partir de 1934, a Constituição Federal do Brasil passou a prever a competência da União para a cobrança do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o que se repetiu nas Cartas subsequentes.

²³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda* cit., p. 5.

²⁴⁰ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda* cit., p. 5.

²⁴² Lei n.º 2.321, de 30 de dezembro de 1910.

²⁴³ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²⁴⁴ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda*. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica cit., p. 15.

²⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda* cit., p. 5.

²⁴⁶ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda*. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica cit., p. 15.

Muitas alterações ocorreram na legislação do imposto de renda e a complexidade de sua apuração foi amplamente citada pela doutrina. Para José Luiz Bulhões Pedreira, “A complexidade da legislação do impôsto de renda em país que já atingiu razoável grau de desenvolvimento é da essência desse impôsto[...]”.²⁴⁷ Já para Alfredo Augusto Becker:

As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.²⁴⁸

Se na época dos átomos a interpretação da legislação do imposto de renda era complexa, na era dos *bits* não se verificou simplificação. Não há que negar que o imposto de renda é relativamente recente, inclusive está em cobrança em nosso Brasil há menos de um século, bem como nesse período a legislação e os conceitos vêm sendo aperfeiçoados, ainda que lentamente, no dinâmico contexto de evolução digital e social.

Nos dias atuais, o imposto sobre a renda, assim como os demais tributos, tem sua exigência pautada por princípios e limitações constitucionais.

No próximo item, serão analisados o atual imposto de renda e sua base de cálculo.

4.2 O atual Imposto de Renda no Brasil e sua base de cálculo

O artigo 153, III, da Constituição Federal preconiza que a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a renda e os proventos de qualquer natureza. Embora o Texto Constitucional, conforme observado por Edmar Oliveira Andrade Filho, não indique “o sentido semasiológico de ‘renda’ e de ‘proventos de qualquer natureza’”, pois, ele é multidisciplinar, objeto de estudos de Economia, Ciências Contábeis, Finanças e [...] do Direito”,²⁴⁹ o delineamento semântico do tributo deve ser iniciado no próprio Texto Constitucional.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, a Constituição Federal oferece conteúdo mínimo semântico de renda e de proventos de qualquer natureza.²⁵⁰

²⁴⁷ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. VIII.

²⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 17.

²⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 22.

²⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 37.

Dos muitos estudos realizados desde o século XIX até a década de 60 do século passado sobre o conteúdo do significado de “renda”, é de notar que na quase totalidade os autores mencionam as palavras ganho ou incremento no poder econômico.²⁵¹

A atual doutrina também apresenta as mesmas conclusões.²⁵² Cita-se José Artur Lima Gonçalves para quem a renda consiste no: “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.²⁵³

Consequentemente, “renda” e “proventos de qualquer natureza” não são estruturas flexíveis, mas sim conceito determinado que limita a ação do legislador infraconstitucional.

Ricardo Mariz de Oliveira observa a importância do conceito de patrimônio para o estudo do imposto de renda, pois “hoje em dia é praticamente unânime a assertiva, em doutrina e em jurisprudência, de que o imposto de renda incide sobre acréscimo patrimonial, ou pressupõe a existência deste”.²⁵⁴

Dessarte, o conceito de renda envolve a noção de acréscimo patrimonial, inclusive, ele já existia quando da promulgação das Cartas Políticas, de modo que acabou por constitucionalizá-lo. Vale lembrar que o imposto de renda consta em todas as Constituições promulgadas a partir de 1934.

A Lei Complementar, no caso, o Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 43, foi ao encontro da noção de acréscimo patrimonial ao estabelecer que o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza têm como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, entendida como o produto do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) de proventos de qualquer natureza, entendidos como quaisquer acréscimos patrimoniais.

Ao estabelecer como possível critério material do imposto de renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital ou do trabalho ou de proventos, o Código Tributário Nacional observou o conceito de renda como o acréscimo patrimonial. Se de um lado a disponibilidade econômica consiste na renda efetivamente recebida pelo seu titular, a disponibilidade jurídica envolve a incorporação de direitos ao patrimônio de seu titular,

²⁵¹ ZILVETTI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 300-303.

²⁵² Humberto Bergmann Ávila menciona: “pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido) receita menos despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano” (*Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34). Veja-se também: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 269-270; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 72

²⁵³ GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 177.

²⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 45.

independentemente do efetivo recebimento. Henry Tilbery,²⁵⁵ em sucintas palavras, explicou em que consiste a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda: “[...] aquisição da disponibilidade econômica [isto é, percepção efetiva de rendimento em dinheiro ou valores susceptíveis de avaliação em dinheiro] e aquisição da disponibilidade jurídica” [isto é, o nascimento do direito de receber o rendimento].

O significado de renda como acréscimo patrimonial decorrente do confronto das receitas com os custos e despesas em determinado período é relevante para se estabelecerem parâmetros de constitucionalidade e legalidade da legislação tributária e, também, como diretriz interpretativa a pautar a construção das normas pelo intérprete.

Será por meio da apuração da base de cálculo do imposto de renda que se determinará o acréscimo patrimonial verificado. A respeito, Paulo de Barros Carvalho ensina que a base de cálculo cumpre primordialmente três funções no sistema jurídico tributário: (i) função mensuradora, que consiste na medição das proporções do fato jurídico tributário; (ii) função objetiva, compondo a operação aritmética para a determinação do valor devido; e (iii) função comparativa, que pode confirmar, infirmar ou afirmar o critério material do antecedente normativo.²⁵⁶

De acordo com Geraldo Ataliba, a base imponible “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.²⁵⁷

Nesse sentido, caberá à lei fixar critérios para a determinação da obrigação tributária. Todavia, como mencionado, há de observar o significado semântico mínimo de renda para ser possível a incidência tributária.

O artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

Coube à legislação ordinária instituir regras para apuração e pagamento do imposto de renda que, atualmente, é tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação.²⁵⁸

²⁵⁵ TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 328.

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 172.

²⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 108.

²⁵⁸ O artigo 150 do Código Tributário Nacional estabelece que tributo sujeito a lançamento por homologação: “[...] ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]”.

Tendo em vista que o objeto do presente estudo não envolve legalidade de dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, a legislação mencionada será, em quase toda a sua totalidade, os artigos do mencionado regulamento.²⁵⁹

O atual Regulamento do Imposto de Renda, instituído pelo Decreto n.º 9.580/2018, que consolida a legislação, dispõe, por meio de seu artigo 210, que a base de cálculo é o lucro real, lucro presumido e o lucro arbitrado.

Referido artigo determina, ainda, que a base de cálculo deve ser fixada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, o que, diga-se, não poderia ser diferente.

Dispõe, ainda, que todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, devem ser computados na base de cálculo, não importando denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, de sua origem e de sua forma de percepção.

Pode-se observar que o Regulamento do Imposto de Renda atribuiu muita ênfase ao cômputo de todos os ganhos e rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas. Não obstante, o intérprete, quando construir a norma, deverá sempre se pautar pela diretriz constitucional que impõe acréscimo patrimonial para a exigência tributária. Assim, por exemplo, se eventual lei determinar a tributação, pelo imposto de renda, de valor recebido de seguradora por sinistro, sem a dedução do custo do bem baixado pelo dano, tal lei poderá ser contestada, uma vez que o ingresso visou apenas reparar um dano sofrido, recuperar um patrimônio.

A legislação do imposto de renda possibilita a todos os contribuintes pessoas jurídicas a apuração do tributo com base na sistemática do lucro real. A apuração do imposto pelo lucro presumido é uma opção para as contribuintes que não sejam obrigadas à apuração do imposto pelo lucro real.²⁶⁰ Por sua vez, o lucro arbitrado é uma sistemática que consiste em ferramenta para o Fisco dimensionar o lucro tributável do contribuinte quando não for possível, por outros meios, apurar a base de cálculo da exação, ou seja, o lucro real.²⁶¹

²⁵⁹ Hely Lopes Meirelles explicou que: “[...] regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa” (*Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 163).

²⁶⁰ Artigos 587 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda.

²⁶¹ Nesse sentido, veja-se o Recurso Especial n.º 331.163/PB (2001/0069982-4): “Em sendo a tributação da escrituração contábil a regra, o contribuinte é obrigado a mantê-la em dia a fim de possibilitar o conhecimento do resultado econômico de sua atividade. Não o fazendo, o Fisco tributará com base no lucro arbitrado, meio legalmente autorizado pela ausência da forma mais adequada de tributar a renda das pessoas jurídicas” (Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200100699824&dt_publicacao=08/11/2004. Acesso em: 5 abr. 2021).

São obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: (i) cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de 78 milhões de reais ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; (ii) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar; (iii) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; (iv) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou à redução do imposto sobre a renda; (v) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa; (vi) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); (vii) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio; (viii) que tenham sido constituídas como sociedades de propósito específico, formadas por microempresas e empresas de pequeno porte; (ix) que emitam ações nos termos estabelecidos no artigo 16 da Lei n.º 13.043, de 2014.

Veja-se que, para grandes empresas, assim consideradas aquelas com receita bruta superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), a apuração do imposto de renda com base no lucro real é obrigatória.

O artigo 258 do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que o lucro real é o lucro líquido²⁶² do período²⁶³ ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. Dispõe, ainda, no § 1.º, que a determinação do lucro real deve ser precedida da apuração do lucro líquido de cada período base em observância às disposições das leis comerciais.

²⁶² O lucro líquido é conceituado no RIR/2018, conforme abaixo:

“Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 1.º, e art. 67, *caput*, inciso XI; Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18; e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4.º)”.

²⁶³ A partir da Lei n.º 9.430/1996, o lucro real, presumido ou arbitrado deve ser apurado em períodos trimestrais. Para os contribuintes optantes ou sujeitos à apuração pelo lucro real, há opção do contribuinte realizar apuração anual do tributo, com pagamento de estimativas/antecipações calculadas com base na receita bruta mais acréscimos ou por balancetes de suspensão/redução.

Assim, verifica-se que, para a determinação da base de cálculo, apurada de acordo com o lucro real, parte-se do lucro líquido do período (lucro constante da contabilidade), conforme as disposições da lei comercial, para a realização de ajustes (adições,²⁶⁴ exclusões²⁶⁵ e compensações²⁶⁶).

Eurico Marcos Diniz de Santi assim explica a regra-matriz de incidência do IRPJ:

Aplicar a Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL significa constituir um enredo normativo formando um sistema de regras. Ou seja, a Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL é um feixe normativo formado (i) pelas regras de apuração do IRPJ e da CSLL (regras de reconhecimento de receitas e despesas, adições e exclusões); (ii) pela regra de compensação de prejuízos fiscais (que integra o feixe das regras de apuração e estabelece a relação entre a regra de apuração do exercício atual e os prejuízos fiscais de exercícios anteriores); (iii) pela regra de ajuste anual (que consolida a relação entre apuração do lucro real e as estimativas e retenções na fonte desse mesmo ano-base) e eventuais regras outras não pertinentes para essa análise.²⁶⁷

Nesse contexto, são importantes o estudo e o entendimento dos institutos receita, custos e despesas, bem como dos ajustes (adições e exclusões) previstos pela legislação.

Também para a apuração do imposto pelo lucro presumido ou arbitrado, o conceito de receita se faz necessário, pois, de acordo com o artigo 25 da Lei n.º 9.430/1996, a base de cálculo determinada por essa modalidade é apurada mediante a aplicação de variados percentuais sobre as receitas auferidas no desenvolvimento do objeto social da empresa, acrescida das demais receitas e ganhos.

Veja-se quadro extraído do *site* da Receita Federal do Brasil que demonstra as diferenças de percentual de presunção de em decorrência da operação que gerou a receita auferida pelas pessoas jurídicas:

²⁶⁴ As adições são, normalmente, despesas que reduziram o lucro líquido e que, de acordo com a legislação tributária não podem reduzir a base de cálculo do IRPJ. Desse modo, são somadas (adicionadas) ao lucro líquido para a apuração do lucro real.

²⁶⁵ As exclusões são, normalmente, receitas, proventos, recuperações que aumentaram o lucro líquido e que, de acordo com a legislação tributária, não se sujeitam à tributação. Desse modo, são diminuídas (excluídas) do lucro líquido para a apuração do lucro real.

²⁶⁶ A legislação prevê a possibilidade de o contribuinte compensar em até 30% o lucro real com o saldo de prejuízo fiscal apurado em anos anteriores.

²⁶⁷ SANTI, Eurico Marco Diniz de. Estudo, investigação e análise. Limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica: normas derivadas, desrespeito ao princípio da divisão dos poderes e uso indevido de decisão do STF para ruptura da jurisprudência do CARF. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=253627&key=RDNNVFV3TWpVNU5ETTJNVGsxTURZeE9UVXdOakU1TIRBMU1BPT1VNg. Acesso em: 6 maio 2021.

Quadro 1 – Percentuais de presunção do lucro

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/2018, art. 591)	8,0
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural,	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Prestação de Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atendas as normas da Anvisa. (Vide Nota 5)	8,0
Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda.	
Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.	
Atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta	16,0

<p>Prestação de serviços relativos ao exercício de profissões regulamentadas.</p> <p>Intermediação de negócios.</p> <p>Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.</p> <p>Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.</p> <p>Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais.</p> <p>Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).</p> <p>Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte.</p> <p>Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionados acima.</p>	32,0
---	------

Fonte: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/erguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2019-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2019.pdfv.br>. Acesso em: 6 maio 2021.

Conforme se verifica, a determinação da base de cálculo do IRPJ, para as empresas optantes pelo lucro presumido²⁶⁸ ou, ainda, para as obrigadas à apuração do imposto pelo lucro real que optarem pela apuração anual, a estimativa/antecipação pode ser realizada com base na receita bruta mais acréscimos²⁶⁹ e será calculada mediante a aplicação de percentuais que variam de 1,6% a 32%.

Assim, relevantes a identificação da natureza das operações desenvolvidas pelas pessoas jurídicas, bem como o entendimento sobre as características de receita, custos, despesas e das respectivas recuperações, seja para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real, seja com base na apuração do imposto pelo lucro presumido ou arbitrado.

4.3 Receitas

De acordo com Hendriksen e Van Breda:²⁷⁰ “As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receita, não haveria lucro. Sem lucros, não haveria empresa. Dada a sua importância, tem sido surpreendentemente difícil definir a receita como um elemento contábil”.

Na mesma obra, os citados autores estrangeiros apresentam que: “A natureza, a magnitude e o momento de ocorrência das receitas constituem problemas fascinantes na teoria da contabilidade”.

A legislação brasileira estabeleceu que na Demonstração do Resultado do Exercício a receita bruta é o primeiro item a ser apresentado na escrituração.²⁷¹

Sobre o conceito (ou as características) de receita e sua contabilização, a Norma de Procedimento Contábil emitida pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) 14/2001 (NPC 14) estabeleceu em seu item 4²⁷² que receita seria a entrada bruta

²⁶⁸ Dispõe o artigo 591 do RIR:

“Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no § 7.º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º e art. 25, *caput*, inciso I)” (Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm. Acesso em: 5 abr. 2021).

²⁶⁹ Veja o artigo 219 do RIR:

“A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º). [...]”.

²⁷⁰ HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. p. 224.

²⁷¹ Nesse sentido é o artigo 187, I, da Lei n.º 6.404/1976.

²⁷² O mencionado item possuía a seguinte redação: “Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em

de benefícios econômicos na empresa, no curso das atividades ordinárias, que implicassem incremento do patrimônio, excluindo-se as contribuições dos sócios/acionistas.²⁷³

De acordo com os itens 15, 19, 20, 23 e 24 do mencionado normativo contábil, as receitas deveriam ser reconhecidas: (i) quando provável que os benefícios econômicos relativos à transação fossem recebidos pela empresa; (ii) se os riscos e benefícios significativos resultantes da propriedade já tivessem sido transferidos ao comprador; (iii) o valor pudesse ser medido com segurança; (iv) se fosse provável que o benefício econômico seria decorrente da transação; e (v) se os custos referentes à transação pudessem ser medidos com segurança.

Com base na NPC 14, o reconhecimento da receita nas operações de venda de mercadorias deveria se dar quando da transferência dos riscos significativos e dos benefícios derivados da propriedade ao comprador, isto é, normalmente quando da tradição (transferência) do bem. Por sua vez, a receita de prestação de serviço deveria ser reconhecida com base no estágio de execução do serviço no período, desde que a conclusão do serviço pudesse ser estimada com segurança, o que normalmente se estabelecia com base no percentual de execução.

No caso de receita decorrente do uso, por terceiros, de ativos da empresa que produzem juros, *royalties* e dividendos, ela deveria ser reconhecida quando: (a) provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação fossem auferidos pela empresa; e (b) o montante da receita pudesse ser medido com segurança.

O procedimento de reconhecimento das receitas previsto na NPC 14 refletia as noções contidas nos Princípios Contábeis que orientam o tema, quais sejam o Princípio da Realização das Receitas e o Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas que, juntos, formam o denominado Regime de Competência.²⁷⁴ Sobre os registros das mutações patrimoniais, segundo o regime de competência, como explicitado no artigo 9.º da revogada Resolução n.º 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o reconhecimento contábil de receitas e despesas deveria ser efetuado no período em que ocorressem, independentemente de sua realização financeira.²⁷⁵

aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas”.

²⁷³ MUNHOZ, Rodrigo E. Novo conceito de receita – A Norma de Procedimento de Contabilidade (“NCPC”) 14. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (coord.). *Lei 12.973/14. Novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

²⁷⁴ É o que dispunha o artigo 9.º da Resolução CFC n.º 750/1993.

²⁷⁵ O artigo 9.º tinha a seguinte redação: “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Assim, nos termos da Resolução CFC n.º 750/1993, deveria ocorrer um *match*, um encontro entre as receitas obtidas e as despesas incorridas para o auferimento das receitas.

No primeiro lustro dos anos 2000, a contabilidade passou por substanciais modificações no Brasil, com o propósito de alinhar o País à contabilidade internacional, possibilitando ao leitor estrangeiro (muitos deles analistas e investidores) entender a situação econômica das empresas brasileiras.

Na trilha desse alinhamento, no ano de 2005 foi instituído, no País, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com a missão de elaborar pronunciamentos técnicos contábeis. Não tardou e, em 28 de dezembro de 2007, foi editada a Lei n.º 11.638, fruto do Projeto de Lei n.º 3.741/2000 encaminhado no ano de 2000 pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional. Mencionado projeto propôs relevantes alterações na Lei n.º 6.404/1976, em especial nos métodos e critérios contábeis utilizados na elaboração da escrituração comercial das pessoas jurídicas, para possibilitar o fortalecimento do mercado de capitais no Brasil,²⁷⁶ o que poderia viabilizar o autofinanciamento das empresas.²⁷⁷

Foram muitas as alterações dos critérios e métodos contábeis estabelecidos pela legislação comercial. Entre outras, podem-se citar: avaliação pelo valor de mercado dos ativos líquidos, negócios ou empresas adquiridas de partes não relacionadas; avaliação pelo valor de mercado dos ativos financeiros destinados à negociação ou venda, inclusive dos derivativos; ajuste dos ativos e passivos de longo prazo pelo seu valor presente.²⁷⁸

As modificações na legislação produziram, especialmente, mudanças na qualificação e mensuração contábil. Deixou-se de qualificar com base nos conceitos jurídicos e passou-se ao conceito econômico, com base e levando-se em consideração os fluxos de caixa que a entidade vai (ou que, a partir de estimativas confiáveis, possa vir a) gerar. Com relação à mensuração,

²⁷⁶ VIEIRA FILHO, Luiz Sergio; MUNHOZ, Rodrigo Evangelista. As alterações da legislação societária e implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio. In: ROCHA, Sergio Andre. *A Reforma da Lei das S.A.: desafios da neutralidade tributária e do direito societário*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 3.

²⁷⁷ De acordo com o Relatório da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/373704.pdf>), “a revisão ampla de nossa legislação societária, iniciada pela Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001, teve como linha mestra a preocupação com o fortalecimento do mercado de capitais de nosso país, como instrumento viabilizador do autofinanciamento das empresas. Este Projeto de Lei segue, exatamente, naquela direção. Nesse sentido, com a adoção de normas contábeis compatíveis com os melhores padrões internacionais, buscou-se conferir maior proteção aos acionistas minoritários, com vistas a atrair entrada de novos recursos e permitir o desenvolvimento seguro do mercado de capitais”.

²⁷⁸ VIEIRA FILHO, Luiz Sergio; MUNHOZ, Rodrigo Evangelista. As alterações da legislação societária e implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio cit.

ela deixou de ser realizada de acordo com o custo histórico e passou-se à mensuração com base no valor justo dos ativos e passivos.²⁷⁹

Diante da “nova” contabilidade, houve a necessidade de edição de normativos pelo CPC. Especificamente sobre a receita, o Pronunciamento n.º 00 do CPC apresentou a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Para o presente trabalho, interessa citar que os itens 4.29 a 4.32 trataram sobre receitas, especificamente acerca de sua definição, e trouxeram conceito bastante amplo. De acordo com os referidos itens, o conceito de receita contemplou “tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos”, decorrendo a receita do curso das atividades usuais da entidade, podendo ser designada por uma variedade de nomes, tais como: venda, juros, dividendos, *royalties*, alugueis. Ainda, de acordo com o Pronunciamento, a receita contempla tanto os aumentos nos benefícios econômicos relacionados com aumentos de ativo quanto aqueles que importem redução de passivo.

Posteriormente, o CPC emitiu o Pronunciamento n.º 30, denominado “Receitas”, tratando especificamente sobre o tema, e seu significado foi mantido como as entradas brutas de benefícios econômicos obtidos no decorrer das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento de seu patrimônio líquido, exceto aqueles relacionados às contribuições dos proprietários.

Atualmente, com a aprovação do Pronunciamento CPC n.º 47, denominado “Receita de Contrato com Cliente”, o CPC n.º 30 foi expressamente revogado. A partir do exercício de 2018, passou a ser aplicado o CPC n.º 47.

Conceitualmente, o CPC n.º 47 não apresentou alterações com relação às normas anteriores, mas trouxe importantes esclarecimentos e mudança de interpretação acerca do reconhecimento e mensuração da receita.

José Antonio Minatel menciona que “Há elogiáveis avanços nessa nova diretriz contábil, especialmente na estipulação de específicas regras que foram aprovadas com a finalidade de aprimorar o tradicional ‘regime de competência’”.²⁸⁰

O CPC n.º 47 deve ser aplicado a todos os contratos com clientes, exceto contratos de arrendamento mercantil (*lease*), contratos de seguros, instrumentos financeiros, trocas de ativos monetários entre linhas de negócios iguais para facilitar vendas a clientes.

²⁷⁹ LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil – fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 77.

²⁸⁰ MINATEL, J. A. Conceito de receita e CPC 47 para fins de PIS e Cofins. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. v. 1, p. 557.

De acordo com o CPC, a receita com cliente deve ser reconhecida na medida em que a pessoa jurídica satisfaça suas obrigações de desempenho pela transferência de bens ou serviços prometidos (um ativo) ao cliente. Esse ativo é transferido na medida em que o cliente obtém o controle do respectivo ativo.

Para o registro da receita, a pessoa jurídica deve observar cinco ponderações que podem ocorrer concomitantemente: (i) identificação do contrato com o cliente; (ii) distinção das obrigações de *performance* do contrato; (iii) determinação do preço da operação; (iv) alocação das obrigações de *performance*; e (v) reconhecimento da receita quanto ou na medida da *performance*.

Para fins tributários, o conceito de receita ganhou muita relevância, especialmente após a edição da Lei n.º 9.718/1998, a qual estabeleceu que as contribuições ao PIS e à Cofins deveriam ser calculadas sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Sobre o tema, importante observar que em 2009 o STF²⁸¹ declarou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo instituída pela Lei n.º 9.718/1998. Entretanto, antes da declaração de inconstitucionalidade de tal ampliação, muito se debateu acerca do que seria receita, inclusive com diferentes entendimentos emitidos pelas Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.²⁸² A discussão envolvendo o tema continua viva e farto material doutrinário foi produzido sobre o conceito de receita.²⁸³

De acordo com Eduardo Domingos Bottallo: “O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita [...]”.²⁸⁴

Na análise da “receita”, não se pode deixar de destacar trecho de importante obra produzida por José Antonio Minatel:²⁸⁵

“Receita”, já foi visto, deve representar disponibilidade nova de recursos, proveniente de fonte externa pelo exercício de atividade econômica (materialidade), tanto que não

²⁸¹ Recurso Extraordinário n.º 357.950.

²⁸² De acordo com a Solução de Consulta n.º 130/2000, os valores relativos a encargos previdenciários considerados inconstitucionais e compensáveis por força de sentença judicial constituem receita tributável pelo PIS/Pasep. Na Solução de Consulta n.º 222/2002, as autoridades fiscais emitiram resposta diametralmente oposta da acima citada: “A recuperação da Cofins obtida em face da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, com efeito, *erga omnes*, ou via ações judiciais, com trânsito em julgado da decisão judicial, não possui natureza de novas receitas, visto tratar-se de restituição do valor recolhido indevidamente”.

²⁸³ Marco Aurélio Greco apresentou longo e aprofundado estudo sobre o assunto: COFINS na Lei n. 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 128 e ss., 1999.

²⁸⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base impositiva do ISS e das contribuições para o PIS e a COFINS. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 23, p. 667, 1999.

²⁸⁵ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 218.

tipifica receita o mero saque de dinheiro mantido em depósito bancário, pois esse fato não propicia nova disponibilidade de recurso, por ser meramente permutativo. Tem a mesma natureza a maioria esmagadora dos casos em que se está diante de simples “recuperação de custos ou de despesas”, na medida em que seu efeito econômico é de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado, ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade.

Doutrinariamente, pode-se concluir que receita consiste em ingresso financeiro (disponibilidade nova de recursos) que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo.

O STF²⁸⁶ analisou situação que envolvia a incidência do PIS e da Cofins sobre valores recebidos pela transferência de créditos tributários originada de exportação. A Suprema Corte entendeu que a receita pela cessão de crédito de ICMS decorrente da exportação de produtos não deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins. Mencionado julgamento é relevante na medida em que o Pleno do STF observou a existência de diferença entre a receita contábil e a receita tributária, passível de incidência pelos tributos.

Consequentemente, pode-se sintetizar que: (i) o conceito de receita contábil não se confunde com o conceito de receita para fins tributários; (ii) a receita corresponde a ingresso financeiro que se integra ao patrimônio; e (iii) a receita é elemento novo e positivo.

Por fim, é de observar que a Lei n.º 12.973/2014 trouxe alterações ao artigo 12 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, que estabelece o que compreende a receita bruta e a receita líquida. De acordo com o artigo 12, a receita bruta abrange o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não englobadas anteriormente. Nesse sentido, a legislação passou a dispor expressamente que toda e qualquer receita decorrente da atividade econômica desenvolvida pela empresa é receita bruta. Por sua

²⁸⁶ Recurso Extraordinário 606.107:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, *b*, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1.º) e Lei 10.833/03 (art. 1.º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

vez, a receita líquida é a receita bruta diminuída de devoluções e vendas canceladas; descontos concedidos incondicionalmente; tributos incidentes sobre a receita.²⁸⁷

O IRPJ, apurado com base no lucro real, entretanto, incide sobre a renda, a qual deve levar em conta não apenas os elementos positivos (receitas e recuperações/estornos de custos²⁸⁸ e despesas), mas também os elementos negativos (custos e despesas).

4.4 Custos e despesas. Regra geral de dedutibilidade e regras especiais

Após a análise do aspecto positivo (receita) para a apuração da renda é relevante a análise dos aspectos negativos (custos e despesas), a qual, como mencionado, deve levar em consideração o conteúdo mínimo do termo “renda”, bem como os dispositivos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional para a identificação da ocorrência do fato gerador do IRPJ.

Iniciando a análise dos elementos negativos, observamos que o termo “custo” pode ser compreendido “(com diferentes qualificativos) com mais de duas dezenas de significados”.²⁸⁹ No presente estudo, tendo em vista a necessidade de apurar a renda da pessoa jurídica, serão analisadas a doutrina e a legislação que tratam a respeito do custo contábil e fiscal dos produtos e serviços vendidos.

Antônio Lopes de Sá e Ana M. Lopes de Sá²⁹⁰ apresentam detalhado estudo sobre o significado das palavras custeio e custo. De forma geral, a doutrina contábil demonstra a relevância da contabilidade de custo para a apuração do lucro da empresa.²⁹¹ Os custos possuem classificações (i) com relação à apropriação dos produtos fabricados e (ii) no tocante aos níveis de produção. Sobre a classificação referente à apropriação dos produtos fabricados, os custos são classificados em diretos e indiretos.²⁹²

²⁸⁷ MUNHOZ, Rodrigo E. Novo conceito de receita – A Norma de Procedimento de Contabilidade (“NCPC”) 14 cit.

²⁸⁸ Para fins do presente estudo a recomposição/estorno de custo são considerados elemento positivo por aumentar o lucro real ou reduzir o prejuízo fiscal, de modo que não se está afirmando que tais eventos devam ser considerados como geradores de receita para fins fiscais.

²⁸⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 460.

²⁹⁰ SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 118-138.

²⁹¹ Nesse sentido, veja-se: MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

²⁹² Os custos diretos são apropriados mediante mensuração objetiva o valor consumido na produção. Exemplo clássico de custo direto é a matéria-prima. De acordo com Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti: “Normalmente, a empresa sabe a quantidade exata de matéria-prima que está sendo utilizada para a fabricação de uma unidade do produto. Sabendo-se o preço da matéria-prima, o custo daí resultante está associado diretamente ao produto”. Já os custos indiretos, conforme os citados autores, depende de cálculos para a alocação, com base em estimativas para serem apropriados aos produtos, “portanto, são os custos apropriados

Quanto aos níveis de produção, os custos são classificados em: (i) fixos; (ii) variáveis; e (iii) semifixos ou custos mistos.²⁹³

Há também processos diferentes para a apuração dos custos, entre os quais citamos: (i) custeio variável; (ii) custeio-padrão; e (iii) custeio por absorção.²⁹⁴

Para a observância da legislação, as pessoas jurídicas devem adotar o custeio por absorção, pois o artigo 177 da Lei n.º 6.404/1976 estabelece que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo considerar métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Nesse sentido, sendo custo o gasto incorrido para a obtenção de receita, seja de prestação de serviço, de venda ou de revenda de bens (tangíveis ou intangíveis), sua determinação adequada é relevante para a fixação do preço.

A legislação do IRPJ dispõe sobre o custo dos produtos e serviços vendidos, entre outros dispositivos, por meio dos artigos 13 e 14 do Decreto-lei n.º 1.598/1977.²⁹⁵ No caso de o contribuinte não conseguir apurar o custo dos produtos ou dos serviços vendidos, a legislação estabelece o arbitramento.

Nesse sentido, além da importância do correto cálculo do custo de cada produto, para o sucesso do empreendimento econômico, também para a adequada apuração do tributo sobre a renda, a conformidade do sistema de custeio com as regras fiscais é relevante.

Como regra, os custos necessários para a produção de bens ou para a prestação de serviços podem ser deduzidos do lucro real.

A distinção entre custos e despesas pode ser estabelecida levando-se em conta a utilização da contraprestação pelo gasto incorrido pela pessoa jurídica. Caso este seja para a

indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio”. Exemplos de custos indiretos: depreciação de equipamentos utilizados na fabricação de mais de um produto, gastos com limpeza etc. (VICECONTI, Paulo E.; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2000. p. 17-18).

²⁹³ Custos fixos são aqueles cujos valores não se alteram em função do volume de produção da empresa. Por sua vez, os custos variáveis são aqueles que se modificam em virtude do volume de produção. Já os semifixos ou mistos não se alteram desde que a produção se mantenha dentro de uma determinada faixa.

²⁹⁴ No custeio variável, os custos fixos são contabilizados diretamente em conta de resultado, enquanto os custos variáveis são apropriados apenas quando da venda dos produtos fabricados. O custeio-padrão registra os gastos pelo valor estimado de quanto deveria ser o custo de cada produto produzido e não pelo valor efetivamente incorrido. O custeio por absorção, conforme Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti: “é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção. Logo, um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção [...]” (*Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo cit.*, p. 33).

²⁹⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art14. Acesso em: 21 maio 2021.

obtenção de ativos, não será geralmente uma despesa, mas sim um custo para a pessoa jurídica passar a deter a propriedade de determinado bem.²⁹⁶ De outro lado, se a pessoa jurídica incorre em gastos para pagar uma utilidade consumida, ela tem uma despesa.²⁹⁷

Diante do exposto, pode-se dizer que as despesas são os gastos de determinada pessoa jurídica para manutenção de sua estrutura organizacional, não vinculados à produção de mercadorias ou de serviços e, em cumprimento das regras do regime de competência, devem ser contabilizadas no resultado no momento de sua ocorrência.

As despesas, nas palavras de José Luiz Bulhões Pedreira são “[...] a mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido sem ter por contrapartida a aquisição de direito ou aumento de valor de direito existente”.²⁹⁸

Para fins de apuração do IRPJ, a legislação estabelece regra geral e especial para a dedução de determinadas despesas.

A regra geral de dedutibilidade, constante do artigo 311 do RIR, define que as despesas dedutíveis são as usuais e normais ao tipo da atividade desenvolvida, bem como as necessárias para a manutenção da fonte produtora das receitas. Assim, a legislação impôs algumas condições para que as pessoas jurídicas possam considerar determinadas despesas como operacionais e, conseqüentemente, deduzi-las para fins de apuração do lucro real.

As despesas operacionais são as (i) usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividade da empresa; (ii) necessárias para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora; e (iii) pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Para definição do que venha a ser despesa necessária, ou não, entende-se mais adequada a adoção do critério objetivo da necessidade, para fins de determinação de sua dedutibilidade, não dando margem a interpretações arbitrárias e discricionárias.²⁹⁹

Tem-se, portanto, que a necessidade, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, deve ser entendida de forma objetiva, sendo necessária a despesa inerente à

²⁹⁶ São os chamados eventos permutativos, pois a empresa deixa de deter recursos financeiros em bancos e passa a deter outros ativos, por exemplo, matéria-prima, estoque em elaboração, máquina, veículo, investimento societário etc. O custo somente passa a ser um evento modificativo quando da alienação, baixa, depreciação, amortização ou exaustão de um bem.

²⁹⁷ A despesa envolve invariavelmente um evento modificativo, pois altera a situação patrimonial da pessoa jurídica. Como já tratado neste estudo, ela é um elemento negativo.

²⁹⁸ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979. v. I, p. 196

²⁹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* cit., p. 713-714.

atividade da empresa, dela decorrente ou com ela relacionada, ou cuja origem se dá em virtude da existência da empresa e do papel que ela desempenha.³⁰⁰

Adicionalmente, cumpre destacar que é requisito para dedução de uma despesa a prova de sua efetividade, amparada por documentos hábeis e idôneos a demonstrarem sua natureza, a identidade do beneficiário, o valor da operação e até mesmo que se refere a um pagamento por uma contraprestação efetivamente recebida.³⁰¹

Além da regra geral de dedutibilidade, a legislação estabelece regras específicas para a dedutibilidade das despesas.

Para os fins do presente estudo, importante a análise das regras específicas que envolvem a dedutibilidade dos *royalties*, pois a RFB classifica as operações de direito de distribuição de *software* como pagamento de *royalties*, bem como das regras que tratam das despesas envolvendo operações com prestação de serviços entre pessoas ligadas ou vinculadas, tendo em vista que o STF entendeu que a licença e a cessão de uso de *software* possuem natureza de prestação de serviços para fins de definição da competência tributária e, ainda, pelo fato de muitas operações envolvendo o licenciamento e a cessão de licença de uso de *software*, bem como de contratos de direito de distribuição, serem realizadas entre empresas ligadas ou vinculadas.

Começamos pela legislação que regulamentou a dedutibilidade das despesas com *royalties*.

O artigo 362 do RIR, com fundamento legal na Lei n.º 4.506/1964, estabelece que a dedução de despesas com *royalties* será autorizada quando necessárias para que a pessoa jurídica mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento.

Observa-se que o mencionado artigo traz a mesma diretriz da regra geral,³⁰² quais sejam a usualidade, a normalidade e a necessidade da despesa para a manutenção da fonte produtora das receitas, isto é, da empresa.

Entretanto, o artigo 363 restringe a dedutibilidade (i) dos *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;³⁰³

³⁰⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* cit., p. 713 e 714.

³⁰¹ Nesse sentido é o artigo 278 do RIR: “A pessoa jurídica fica obrigada a conservar, em boa guarda, a escrituração, a correspondência e os demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados”; o Decreto-lei n.º 486, de 1969, artigo 4.º; e Lei n.º 10.406, de 2002 – Código Civil, artigo 1.194.

³⁰² Constante do artigo 311 do RIR.

³⁰³ Embora não faça parte do objeto do presente estudo, importante observar que há discussões quanto à legalidade da exigência de adição dos *royalties* pagos para pessoas jurídicas. De acordo com os defensores dessa tese, a lei teria previsto apenas a indedutibilidade para os pagamentos realizados aos sócios pessoas físicas. Vide estudo de: SANTOS, Matheus Rocca dos. CARF permite a dedutibilidade de despesas de *royalties* pagos à pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. Disponível:

(ii) das importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo contratual.

Os *royalties* pela contraprestação do uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pela utilização de marcas de indústria ou de comércio não são dedutíveis se: (i) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e (ii) pagos pela sociedade com sede no País à pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, exceto para contratos posteriores a 31 de dezembro de 1991, registrados no Bacen e averbados no INPI, desde que observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor.

Também são indedutíveis os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior, ainda que observados o registro e o averbamento se o montante da despesa exceder os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Por fim, mencionado artigo também veda a dedutibilidade dos *royalties* pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior (i) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou (ii) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Pode-se concluir da análise da legislação que, de forma geral, os *royalties* não podem ser deduzidos da apuração do lucro real, se pagos para sócio ou acionista.

Entretanto, se os *royalties* resultarem de pagamento pelo uso de patentes de invenção, processo e fórmulas de fabricação, podem ser deduzidos, exceto se pagos por filial brasileira para a matriz no exterior. No caso de o pagamento ocorrer por empresa domiciliada no Brasil para empresa que mantenha direta ou indiretamente o controle de seu capital, a despesa poderá ser deduzida desde que decorra de contrato firmado posteriormente a 31 de dezembro de 1991, averbado no INPI, registrado no Banco Central do Brasil e, ainda, desde que observados os limites de dedutibilidade.

Regramento parecido verifica-se para as despesas de *royalties* pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiários domiciliados no exterior. Para esse caso, o contrato também deve ser registrado no Banco Central do Brasil e a dedução da despesa não pode superar os limites de dedutibilidade estabelecidos pela legislação.

Sobre o limite de dedutibilidade, o artigo 365 estabelece que as somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida auferida com a venda do produto originado pelo intangível, sendo possível a revisão periódica dos percentuais mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda. Constatação interessante é a de que a Portaria publicada pelo Ministro da Fazenda e atualmente em vigor é a de número 436,³⁰⁴ editada em dezembro de 1958.

Noé Winkler, diretor do Imposto de Renda na década de 50 do século passado, apresentou seu entendimento a respeito da necessidade de regulamentação dos *royalties*, tendo em vista que, à época, ocorria o pagamento para o exterior sem efetiva, ou até mesmo qualquer, contrapartida recebida pela empresa brasileira. Segundo mencionado autor, “Não tínhamos, na ocasião (1958), elementos para estabelecer limites ou parâmetros. Mas alguma providência deveria ser tomada”.³⁰⁵ Ainda, de acordo com Noé Winkler, seria contraproducente uma tributação incompatível com os “os anseios do desenvolvimento industrial, com a absorção do progresso tecnológico originado de outros países [...]. O cerceamento de abusos não pode servir de cerceamento do nosso próprio progresso”.³⁰⁶

Pois bem, conforme já analisado, a RFB entende que os valores pagos pelo direito de distribuição do *software* configuram *royalties*, e, se o pagamento se der para sócio, a despesa será não dedutível na apuração do lucro real, em especial, se o sócio for pessoa jurídica domiciliada no exterior. Na hipótese de o pagamento ocorrer para a controladora indireta (sócia da sócia, por exemplo), a despesa poderá ser dedutível, desde que observado o limite de, no máximo, cinco por cento da receita bruta obtida com a disponibilização da licença de uso pela empresa brasileira e desde que averbado e registrado o contrato, respectivamente no INPI e no Banco Central do Brasil.

³⁰⁴ Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/arquivos/legislacao-contratos/portaria436.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2021.

³⁰⁵ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda* cit., p. 522.

³⁰⁶ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda* cit., p. 522.

Atualmente, em um mundo sem fronteiras, não parece se sustentar a possibilidade de dedutibilidade no caso de pagamento para a controladora indireta e a indedutibilidade do pagamento realizado pela controladora direta. Lembre-se, a sócia (controladora) direta é pessoa jurídica distinta de sua controlada.

Também conforme mencionado, a dedutibilidade dos valores pagos a título de *royalties* por exploração de patentes de invenção, o uso de marcas de indústria e de comércio e a assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante devem observar as condições (contrato registrado no Banco Central do Brasil e averbado pelo INPI) e os limites (máximo de cinco por cento da receita líquida).

Ocorre que o contrato de distribuição de *software* não envolve exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria, de comércio, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. Não há sequer obrigatoriedade de registro de um *software* no INPI, quanto mais a necessidade de averbação de contrato de distribuição de *software*.

Ademais, o limite de cinco por cento da receita líquida é para a utilização de patentes, fórmulas, desenhos para a produção de um bem (e na década de 50 do século passado para a produção de um bem tangível), de modo que, além da tecnologia obtida, o custo de produção do bem era composto por matéria-prima, mão de obra e demais custos diretos e indiretos de produção. No caso do contrato de distribuição de *softwares*, não se está tratando de um gasto para uma pequena parte do todo, ou seja, para a produção de um bem, em verdade se está diante de uma solução pronta (do todo, do bem propriamente dito, e não de uma parte do insumo necessário para a produção). Por fim, é de se observar que a Lei nº 9.279/1996, que regula a direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, em seu artigo 2º dispõe que a proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante: a) concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade; b) concessão de registro de desenho industrial; c) concessão de registro de marca; d) repressão às falsas indicações geográficas; e e) repressão à concorrência desleal.

A legislação, como não poderia ser diferente, pois, cada qual tem as suas particularidades, estabelece diferenças e dispositivos próprios como para os direitos industriais, para os autorais, e os decorrentes de operações com *software*.

Nesses termos, não nos parece que a melhor interpretação da legislação tributária seja no sentido de impossibilitar as deduções dos custos ou das despesas decorrentes de pagamentos dos contratos de distribuição de *software*.

Assim, embora a RFB tenha emitido solução de consulta vinculante para seus servidores no sentido da total indedutibilidade, caso o pagamento seja para sócio ou, ainda, para seus controladores diretos, situação em que se constatará relevante limitação da despesa, pensamos de forma diferente. Esse nosso entendimento, não significa que o contribuinte e sua sócia no exterior tenham total liberdade para a fixação do preço, pelo contrário, deve o contribuinte no Brasil comprovar que a operação observou as condições de determinados parâmetros.

A legislação tributária, a exemplo da legislação que rege a dedutibilidade da propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas) de longa data, regulamenta as operações entre a pessoa jurídica e as pessoas consideradas ligadas ou vinculadas. Nesse sentido, cita-se, para o que interessa ao presente estudo, a legislação que regula a distribuição disfarçada de lucros e as regras de preços de transferência.

A distribuição disfarçada de lucros foi instituída no Brasil,³⁰⁷ passou por alterações e, hoje, sua legislação encontra-se consolidada nos artigos 528 a 532 do RIR, cujo fundamento de validade é o artigo 60 e seguintes do Decreto-lei n.º 1.598/1977.

Para a compreensão da legislação, importante o entendimento da expressão “pessoa ligada”, pois os valores das operações realizadas entre elas (pessoas ligadas) e a pessoa jurídica no Brasil devem se sujeitar ao limite de dedutibilidade. De acordo com a legislação, considera-se pessoa ligada (i) o sócio ou o acionista da pessoa jurídica, mesmo quando for outra pessoa jurídica; (ii) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; e (iii) o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física, pessoa jurídica ou seu administrador.

Será presumida a distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (i) aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo à pessoa ligada; (ii) adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; (iii) perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; (iv) transfere à pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; (v) paga à pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; e (v) realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

³⁰⁷ Vide Lei n.º 4.506/1964.

Sobre o valor de mercado, a legislação dispõe que ele corresponde: (i) à importância em dinheiro que o vendedor pode obter por meio de negociação do bem no mercado; e (ii) ao valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

Esclarece a legislação que o valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser fixado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não obrigadas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influenciem, de modo relevante, a determinação do preço. Caso ainda assim não seja possível definir o valor, ele poderá ser fundamentado em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada e caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Constatada a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, a autoridade fiscal deverá lavrar auto de infração para exigir a diferença do tributo não pago em virtude de preços praticados em detrimento da pessoa jurídica brasileira.

A distribuição disfarçada de lucros é uma presunção jurídica³⁰⁸ que cabe prova em contrário pelo contribuinte para demonstrar que a operação com pessoa ligada foi realizada em favor da pessoa jurídica, e não da pessoa vinculada.

A distribuição disfarçada de lucros não é (nem pode ser), sob pena de afronta ao artigo 3.º do Código Tributário Nacional, considerada penalidade. O instituto é uma ferramenta para o Fisco apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ, nos casos em que constatada a determinação de preço artificial em operações praticadas entre a pessoa jurídica no Brasil e a pessoa ligada.

Com relação ao objeto específico do presente estudo, observa-se que a legislação prevê, expressamente, a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros para os pagamentos, para pessoa ligada, de *royalties* ou assistência técnica em montante que exceder notoriamente o valor de mercado.

Assim, pode-se entender que haveria conflito entre as regras que determinam a dedutibilidade dos *royalties* e as regras de distribuição disfarçada de lucros. Entretanto, o artigo 2.º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior quando: (i) expressamente o declare; (ii) seja com ela incompatível; ou (iii) regule

³⁰⁸ Conforme José Luiz Bulhões Pedreira (*Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas cit.*, p. 806): “As formas de distribuição disfarçada de lucros definidas pela legislação tributária são presunções legais de que os negócios jurídicos com características que descrevem escondem o ato econômico de distribuição disfarçada de lucros”.

inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. Ainda, a lei nova, que estabelece disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Nesse sentido, para os *royalties* pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio são aplicáveis os limites estabelecidos pela legislação com base nas receitas brutas.

Por seu turno, para os demais *royalties* devem ser aplicadas as normas de distribuição disfarçada de lucros, a qual prevê, conforme mencionado, como critério limitador da dedutibilidade o valor de mercado da operação que mais se aproxima do lucro real.

A constatação *supra* fundamenta-se em duas razões: (i) as regras que limitam os *royalties* pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio visam a determinação do percentual de dedutibilidade para um insumo, para uma etapa do processo de produção de um bem, e não sobre o valor do próprio bem ou do direito de fruição, no caso do programa de computador; ou do direito de comercia-lo e (ii) as atuais regras de distribuição de lucros expressamente tratam a respeito dos pagamentos, para pessoa ligada, de *royalties*. Como, no caso, o direito de distribuição de *software* não envolve pagamento pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, deve ser aplicada legislação distribuição disfarçada de lucros para regulamentar a dedutibilidade dos encargos gerados por tais contratos.

Além das regras que limitam os custos/despesas pelo pagamento de *royalties* diante do uso de propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas) e das regras também limitadoras de distribuição disfarçada de lucros, mais recentemente, com a edição da Lei n.º 9.430/1996, foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro regras que dispõem acerca do controle dos preços de transferência.

Os artigos 18 a 24 do mencionado diploma legal estabeleceram um complexo de normas que instituíram arbitramento³⁰⁹ do valor de operações de importação e de exportação de bens, serviços e direitos, bem como de operações financeiras realizadas entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil com pessoas vinculadas³¹⁰ residentes e domiciliadas no

³⁰⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas* cit., p. 577.

³¹⁰ “São consideradas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1.º e 2.º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1.º e 2.º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 1976;

exterior, ou com pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, ou, ainda, com pessoas domiciliadas³¹¹ em países cuja legislação determina sigilo com relação à composição acionária.³¹²

O controle dos preços de transferência tem como objetivo determinar os custos e as despesas máximos aceitos nas operações de importação e a receita mínima a ser auferida nas exportações com pessoas vinculadas,³¹³ para efeito de determinação da renda tributável.

De modo objetivo, os métodos para a determinação dos preços de transferência nas operações de importação são os seguintes:

Quadro 2 – Importações

MÉTODO	DESCRIÇÃO
Método dos Preços Independentes Comparados – PIC (artigo 18, I, da Lei n.º 9.430/1996; Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012).	Definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes.
Método do Preço de Revenda menos Lucro	Definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, calculado conforme as seguintes variáveis:

V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1.º e 2.º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 1976;

VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.”

³¹¹ A Secretaria da Receita Federal expediu instrução normativa relacionando jurisdições consideradas paraísos fiscais ou que possuem legislação interna que estabelece sigilo relativo à composição societária.

³¹² Determinação instituída pelo artigo 4.º da Lei 10.451/2002.

³¹³ Frise-se de que, além das operações com pessoas vinculadas, também estão sujeitas ao controle as operações com pessoas domiciliadas em paraíso fiscal ou em país cuja legislação interna estabelece sigilo relativo à composição societária.

(artigo 18, II, da Lei n.º 9.430/1996; Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012).	(i) preço líquido de venda; (ii) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido; (iii) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido; (iv) margem de lucro conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência; e (v) preço parâmetro.
Método do Custo de Produção mais Lucro de 20% – CPL (inciso III, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996).	Definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado.
Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI (artigo 18A da Lei n.º 9.430/96, incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)	Definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a determinação por um dos métodos do valor máximo da despesa, este será comparado com o preço praticado conforme os documentos de aquisição. Caso o preço praticado seja inferior ao determinado pela aplicação de um dos métodos, a pessoa jurídica não deverá realizar ajuste (adição) para o cálculo do lucro real. No entanto, na hipótese de o preço praticado ser superior ao preço apurado, a diferença deverá ser ajustada na determinação do lucro real.

No caso de receitas de exportação com pessoa ligada, a pessoa jurídica no Brasil deverá apurar o preço de transferência mediante a adoção de um dos seguintes métodos:

Quadro 3 – Exportações

MÉTODO	DESCRIÇÃO
--------	-----------

<p>Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx</p> <p>(inciso I do artigo 19 da Lei n.º 9.430/1996).</p>	<p>Definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.</p>
<p>Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA (inciso II do artigo 19 da Lei n.º 9.430/1996).</p>	<p>Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos impostos e contribuições incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.</p>
<p>Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro de 30% – PVV</p> <p>(inciso III do artigo 19 da Lei n.º 9.430/1996).</p>	<p>Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos impostos e contribuições incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.</p>
<p>Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP</p> <p>(inciso IV do art. 19 da Lei 9.430/1996).</p>	<p>Definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.</p>
<p>Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX (artigo 19-A da Lei n.º 9.430/1996, incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012).</p>	<p>Definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a determinação por um dos métodos do valor mínimo da receita, este será comparado com o preço praticado. Caso o preço praticado seja superior ao determinado pela

aplicação de um dos métodos, a pessoa jurídica não deverá realizar ajuste (adição) para a determinação do lucro real. Já na hipótese de o preço praticado ser inferior ao preço parâmetro, a diferença deverá ser ajustada para a determinação do lucro real.

Assim, além da regra geral de dedutibilidade das despesas, a legislação estabelece a legislação de regras especiais, inclusive, que limitam a dedutibilidade em operações realizadas entre empresas vinculadas ou ligadas.

No caso do contrato de distribuição de *software*, a RFB tem entendimento vinculante no sentido de serem observadas as regras limitadoras da dedutibilidade de *royalties* pagos pelo direito de uso de propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas).

Não obstante, tendo em vista a interpretação apresentada *supra*, há duas outras legislações que também estabelecem limites aos valores praticados nas operações entre a pessoa jurídica no Brasil e seus sócios com pessoas ligadas e/ou vinculadas no exterior.

De acordo com a tese estudada, para os pagamentos realizados ao exterior pela contraprestação do direito de distribuição de *software*, não se aplicam as regras dos *royalties* decorrentes da propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas), mas as regras de distribuição disfarçada de lucros.

Não obstante, considerando as recentes decisões do STF, que definiram o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, cabe analisar se tais decisões podem trazer alterações nesse entendimento.

4.5 Operações envolvendo licença e cessão de uso de *software*

De acordo com a análise realizada no item 3, a RFB, seguindo o parecer firmado pelo STF no final dos anos 80 do século passado, considera que as operações de licenciamento e cessão do direito de uso de *software* caracterizam-se como venda de mercadoria ou de prestação de serviços, a depender da clássica distinção entre *softwares* de prateleira, ou seja, programas produzidos em série e disponibilizados em massa ao mercado, situação em que se verificaria a operação de venda de mercadorias. Nos casos em que o *software* for desenvolvido especificamente para o cliente, de acordo com o entendimento do Fisco Federal, a operação realizada seria classificada como prestação de serviços.

A definição da característica da operação é de extrema relevância para a correta tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil proprietária do *software*, pois os percentuais

de presunção da renda, seja para a determinação do lucro presumido, seja para a apuração da estimativa de IRPJ, calculada com base na receita bruta, são distintos.

Veja-se a diferença na tributação do IRPJ, considerando como exemplo uma empresa que auferiu receita bruta no valor de R\$ 100.000,00 em um mês com o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*:

Quadro 4 – Cálculo do impacto no Lucro Presumido

Descrição	Venda de Mercadoria	Prestação de Serviço	Diferença
(a) Receita Bruta	100.000,00	100.000,00	0,00
(b) Percentual de presunção	8%	32%	400%
(c) = (a*b) Base de Cálculo	8.000,00	32.000,00	24.000,00
(d) IRPJ	1.200,00	4.800,00	3.600,00
(e) Adicional do IRPJ	0,00	1.200,00	1.200,00
(f) IRPJ Devido	1.200,00	6.000,00	4.800,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, a diferença da classificação das operações ora em análise como serviços ou mercadoria implicará 400% de aumento do IRPJ determinado com base no lucro presumido ou do valor da estimativa devida no caso da apuração do imposto pelo lucro real anual.

Mencionada alteração e consequente incremento somente podem(riam) ser exigidos a partir da edição de nova solução de consulta emitida pela Cosit, ou da edição de ato da Secretaria da Receita Federal, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica, além de violação de dispositivo expresso no § 12 do artigo 48 da Lei n.º 9.430/1996, segundo o qual, na hipótese de a administração alterar o entendimento expresso na consulta, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consultante ou depois de sua publicação pela imprensa oficial.

Rememorando a análise do voto divergente e condutor do Ministro Dias Toffoli:³¹⁴ (i) *software* é um bem digital imaterial que pode configurar fato gerador do ICMS, dependendo das características envolvidas na aquisição; (ii) no mundo atual, a distinção tradicionalmente realizada entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece ter se tornado insuficiente para a definição da competência tributária; (iii) operações com *softwares*, nos primórdios, eram realizadas mediante suportes físicos e “passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download*

³¹⁴ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-adi-1945-voto-vista.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2020.

(customizável ou não), e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto pela internet”, e, diante desse cenário, a Corte Constitucional deve avançar;³¹⁵ (iv) na economia digital, cada vez mais aplicativos e serviços podem ser fornecidos com o esforço de gerenciamento, de modo que a “interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades”; (v) não há na Carta da República “disposição [...] de que o ICMS [...] abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio [...] nem no de que toda [...] operação com bens incorpóreos [...] deve ser considerada [...] serviço para efeito do ISS [...]”; (vi) como critério objetivo, concluiu-se que, pelo fato de o licenciamento e cessão de uso de *software* serem definidos em lei complementar como tributáveis pelo ISS, em tese, a incidência deste deve prevalecer;³¹⁶ e (vii) associação ao critério objetivo, pelo fato de que a elaboração de um *software* é um serviço resultante do esforço humano, independentemente da classificação em *software* (a) feito por encomenda; (b) padrão, fornecido em larga escala no varejo; (c) customizado; (d) disponibilizado via *download*; ou disponibilizado via computação em nuvem.

Uma primeira observação é a de que decisão do STF dirimiu conflito de competência envolvendo ISS e o ICMS; inclusive, há menção no voto de que a decisão serve para tal finalidade.

Logo, se a decisão pacificou conflito de competência, não se deveria alterar o percentual de presunção da renda, consolidado há muito pela RFB, para fins de apuração do IRPJ.

Entretanto, a assertiva *supra* precisa ser detidamente analisada.

De fato, não há na legislação do IRPJ nenhum dispositivo específico que caracterize ou conceitue mercadoria, de modo que se devem aplicar dispositivos da legislação comercial. Ao se analisarem o conceito de mercadoria e as novas soluções tecnológicas existentes, chega-se à discussão jurídica pacificada pelo STF, de que as operações com licenciamento ou cessão de uso de *software* possuem natureza de prestação de serviços, diante da realidade atual.

³¹⁵ Veja-se trecho do voto: “O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir a mudança nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas. O precedente formado nos autos do RE n.º 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência. Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje em dia”.

³¹⁶ Veja-se trecho do voto: “[...] não vejo como desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador [...]”.

Ainda, não nos parece possível auferir receita bruta de prestação de venda de mercadoria e pagar ISS, e não o ICMS, pois a mesma grandeza econômica passaria a ter classificação distinta a depender do tributo a ser recolhido. Se o legislador complementar considerou que licença e cessão de uso de *software* são serviços, assim será para fins tributários.

Humberto Ávila sustenta que:

O postulado da *unidade* (e da coerência) do ordenamento jurídico implica a necessária relação entre *parte e conjunto*, de tal sorte que a interpretação da norma pressupõe a do sistema do qual faz parte [...] a unidade do ordenamento jurídico implica sincronia na interpretação das normas, devendo-se interpretar uma norma ao mesmo tempo em que se analisam as demais.³¹⁷

Nesse sentido, como a receita (elemento positivo) possui características de prestação de serviços, para fins de incidência do tributo municipal, pela unidade e coerência do sistema, a mesma característica deve ser considerada para fins de tributação sobre a renda.

Ademais, para a existência de um sistema, o intérprete não pode, a seu critério, escolher os elementos para justificar sua constatação de um tipo em detrimento de outro.³¹⁸

Portanto, no tocante à receita auferida nas operações de licença ou cessão de uso de *software*, a decisão do STF deve gerar aumento da carga tributária para as empresas que apuram IRPJ com base no lucro presumido, bem como aumento do valor da estimativa do IRPJ, calculada com base na receita bruta, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e optantes pela apuração anual.

Embora o País não seja exportador de tecnologia,³¹⁹ no caso de a pessoa jurídica realizar operação de exportação de licença de uso ou cessão de *software* com empresa vinculada domiciliada no exterior, devem ser observadas as regras de preços de transferência, pelo fato de a operação envolver prestação de serviços, seja para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, seja para a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

Para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil tributada pelo lucro real³²⁰ que adquirir a licença ou cessão de uso de *software*, o correspondente custo ou despesa será dedutível, desde

³¹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais* cit., p. 16.

³¹⁸ RENCK, Renato. *O lucro real no contexto da constituição*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 47.

³¹⁹ “Observa-se que, historicamente, desde 2004, o Brasil vem promovendo esforços com o intuito de implantar e sedimentar um sistema de inovação nacional. Esforços estes traduzidos pela promulgação de um marco legal que procura atender à demanda da necessidade de inserção do País na economia global, visando recuperar-se de seu atraso tecnológico e promover o reconhecimento da inovação como fator de desenvolvimento” (ARAÚJO, Nizete Lacerda; GUERRA, Bráulio Madureira; LOBATO, Lauta Camisassa R.; DOYLE, Maria de Lourdes Rosa. *Marco legal da inovação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 3).

³²⁰ Como a tributação pelo lucro presumido leva em consideração a receita auferida, os custos ou despesas incorridas não alteram a base de cálculo do IRPJ.

que incorrida no interesse da pessoa jurídica e observada a diretriz legal da usualidade, normalidade e necessidade para a fonte produtora da receita. Adicionalmente, devem ser consideradas as regras aplicáveis à limitação constantes na legislação de preços de transferência (licença e cessão de uso) ou de distribuição disfarçada de lucros (licença para a distribuição de *softwares*).

Ainda, as pessoas jurídicas devem reconhecer a despesa com observância do regime de competência, conforme previsto no artigo 177 da Lei n.º 6.404/1976, o qual estabelece que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo considerar métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Nesse sentido, o artigo 285 do RIR dispõe que a inexatidão do período de apuração de escrituração de custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Por fim, nos casos em que a operação for realizada com pessoa jurídica ligada no Brasil, devem ser observadas as regras de distribuição disfarçada de lucros.

4.6 Operações de licença para a distribuição de *software*

A RFB, de acordo com o apresentado no Capítulo 3, tem entendimento firmado no sentido de que o pagamento, crédito, emprego e remessas ao exterior pela contraprestação ao direito de distribuição de *software* têm natureza de *royalties*.

Em virtude de ter natureza de *royalties*, de acordo com a RFB, os pagamentos realizados aos sócios, pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, são integralmente indedutíveis na apuração do lucro real. Ainda, de acordo com a Administração Tributária, caso os pagamentos sejam realizados para outras empresas, ainda que para controlador indireto, a despesa poderá ser deduzida, desde que observados os limites de dedução, averbado e registrado o contrato, respectivamente, no INPI e no Banco Central do Brasil.

De acordo com o artigo 22 da Lei n.º 4.506/1964, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes de uso, fruição, exploração de direitos são classificados como *royalties*.

No caso, o direito de distribuição de *software* possui as características de *royalties*, pois corresponde ao pagamento pela exploração de um direito, no caso, a exploração da distribuição do programa de computador.

Embora possua características de *royalties*, tal pagamento decorre da contraprestação de propriedade intelectual que não envolve propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas), de modo que deveriam ser aplicadas as normas de distribuição disfarçada de lucros, a qual prevê como critério limitador da dedutibilidade o valor de mercado da operação, que mais se aproxima do conceito de renda e, conseqüentemente, do lucro real.

A constatação *supra* fundamenta-se, repise-se, em mais duas razões: (i) as regras que limitam os *royalties* pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio visam a determinação do percentual de dedutibilidade para um insumo, para uma etapa do processo de produção de um bem, e não sobre o valor do próprio bem, no caso do programa de computador; e (ii) as atuais regras de distribuição disfarçadas de lucros expressamente tratam a respeito dos pagamentos, para pessoa ligada, de *royalties*. Como, no caso, o direito de distribuição de *software* não envolve pagamento pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, deve ser aplicada legislação distribuição disfarçada de lucros para regulamentar a dedutibilidade dos encargos gerados por tais contratos.

Além das regras que limitam os custos/despesas pelo pagamento de *royalties* pelo uso de propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas) e das regras também limitadoras de distribuição disfarçada de lucros, mais recentemente, com a edição da Lei n.º 9.430/1996, foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro regras que dispõem acerca do controle dos preços de transferência nas operações de importação de bens, serviços e direitos.

O artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, que instituiu métodos de preços de transferência na importação, por meio do seu § 9.º, estabeleceu a não aplicabilidade às regras de preços de transferência aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

É de observar que a recente decisão do STF pela incidência do ISS na operação de licença e cessão do uso de *software* não abrangeu a análise do contrato de licença de distribuição de *software*.

Licença ou cessão de uso não correspondem a direito de distribuição dos *softwares*; inclusive, para este último negócio, a Lei n.º 9.609/1996 prevê, por meio do seu artigo 10, que os “contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos [...]”.

Conseqüentemente, os contratos de licença de distribuição de *softwares*, entre empresas ligadas, devem ser realizados considerando o valor de mercado para o atendimento das regras de distribuição disfarçada de lucros, pois, além do já mencionado vale ressaltar que entendimento contrário deixaria de observar o conteúdo semântico mínimo de “renda ou provento de qualquer natureza”, além de consistir em interpretação que leva a constrangedora situação de desincentivar a instalação de novas empresas detentoras de capital estrangeiras no Brasil.

Dessarte, entendemos que a licença e a cessão do direito de uso são institutos diversos do contrato de licença de direitos de distribuição/comercialização.

Entretanto, ainda que se considere que o contrato de licença de distribuição corresponda à prestação de serviços, esse entendimento será mais benéfico às pessoas jurídicas, se comparado com o atual posicionamento fazendário, pois a dedução poderá ser admitida com a observância das regras de preços de transferência, enquanto o parecer da RFB, no sentido de a operação envolver pagamento de *royalties* decorrentes de propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas), torna indedutível toda despesa incorrida com sócio, ou com dedução extremamente limitada, se pagos para controladoras indiretas.

4.7 Computação na nuvem

A RFB, como apresentado no Capítulo 3, tem entendimento firmado no sentido de que o pagamento, crédito, emprego e remessas ao exterior pela contraprestação de operações de *SaaS* correspondem a serviços técnicos.

Sobre o *SaaS*, o Pleno do STF decidiu que esse modelo de operação envolve prestação de serviço, pois caracteriza-se pelo acesso do usuário (consumidor) a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na *internet*, de modo que o programa utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido de seu computador, “permanecendo *on-line* em

tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS”.³²¹

Assim, tanto a RFB quanto o STF apresentaram entendimento no sentido de que no contrato denominado SaaS há efetiva prestação de serviços.

Portanto, não identificamos maiores polêmicas acerca da classificação de prestação de serviços para as operações envolvendo computação na nuvem, no caso de licenciamento de uso de *software*.

Para os fins do presente estudo, importante verificar o entendimento da RFB no sentido de que a operação que envolve serviços técnicos não pode atrair as regras, para fins de apuração do lucro real, das despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, previstas no artigo 364 do RIR. De acordo com o mencionado artigo, os valores pagos para pessoas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como porcentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais, se satisfizerem aos seguintes requisitos: (i) constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil; (ii) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa por meio de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País ou a estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa; e (iii) o montante anual dos pagamentos não exceder o limite estabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda, em conformidade com a legislação específica. Tais despesas poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, admitida a prorrogação por até mais cinco anos, desde que autorizada pelo Conselho Monetário Nacional. Ainda, deverão ser consideradas as mesmas condições e limites existentes para as operações que envolvem pagamento de *royalties* pelo direito de uso de propriedade industrial, quais sejam impossibilidade de dedução de despesa incorrida (i) pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz; e (ii) pela sociedade com sede no País à pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto, exceto se a despesa for decorrente de contratos firmados posteriormente a 31 de dezembro de 1991, averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observado o limite de dedução calculado com base na receita bruta.

Tais restrições não se aplicam às despesas incorridas com computação na nuvem, pois as regras que limitam os gastos com assistência técnica e assemelhadas decorrem de

³²¹ Ementa do acórdão da ADI n.º 5.659/MG.

transferência de conhecimento, e, mais, visam a determinação do percentual de dedutibilidade de um insumo, para uma etapa do processo de produção de um bem, e não sobre o valor de uma utilidade pronta, disponível para uso.

Ademais, a assistência técnica está relacionada à transmissão de conhecimentos, de ensinamentos, que deverão propiciar ao adquirente absorver nova tecnologia. Inclusive, não é por outra razão que a legislação estabelece limite temporal para a dedução da despesa com assistência técnica.³²²

Assim, para a computação na nuvem, em operações de licença de uso de *software*, por ser considerada prestação de serviços, devem ser aplicadas as regras de dedutibilidade do artigo 311 do RIR e as regras de preços de transferência.

Com relação à receita, no caso de empresa brasileira ser a provedora da tecnologia, também deverá considerar a tributação correspondente à prestação de serviço, sujeita ao percentual de 32% para determinação da base de cálculo pelo lucro presumido e das antecipações calculadas sobre a receita bruta, para as empresas optantes pelo lucro real anual.

Portanto, quanto às despesas e receitas auferidas nas operações de computação na nuvem, envolvendo o direito de uso de software, elas são classificadas como decorrentes de prestação de serviços e como tal devem ser tratadas para fins de apuração do IRPJ; inclusive, se ocorrer operação entre pessoa jurídica vinculada no exterior, deve ser observada a legislação de preços de transferência.

Já no caso em que empresa domiciliada no Brasil incorra em despesa (ou custo) em decorrência de contrato de direito de distribuição, ainda que em computação na nuvem, entre empresas ligadas, devem ser realizados considerando o valor de mercado para o atendimento das regras de distribuição disfarçada de lucros, pois, além do já mencionado vale ressaltar que entendimento contrário deixaria de observar o conteúdo semântico mínimo de “renda ou provento de qualquer natureza”, além de consistir em interpretação que leva a constrangedora situação de desincentivar a instalação de novas empresas detentoras de capital estrangeiras no Brasil.

³²² SOARES, José Carlos Tinoco. *Regime das patentes e royalties*. São Paulo: RT, 1972. p. 105.

CONCLUSÕES

A primeira decisão de nossa mais alta Corte sobre a tributação das operações com *software* ocorreu em 1988, quando o STF decidiu pela incidência do ICMS nas operações envolvendo os chamados *softwares* de prateleira, “vendidos” em lojas físicas e em meio físico também.

Em 2010, foi julgada a medida cautelar da ação ADI n.º 1.945, ocasião na qual o STF entendeu pela incidência do ICMS nas transferências de “*software* de prateleira”, via *download*.

Em 2020, o STF firmou maioria de votos nos julgamentos da Medida Cautelar na ADI n.º 1.945, da ADI n.º 5.659/MG e do Recurso Extraordinário n.º 6.88.223, com repercussão geral, Tema 590 (ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de *softwares*), no sentido de que as operações com licença e de cessão de uso de *software*, incluindo-se a computação na nuvem, consiste em prestação de serviços. Posteriormente, quando da finalização do julgamento, a Corte declarou a incidência do ISS nas operações, modulando os efeitos da decisão.

A RFB editou diversas soluções de consulta envolvendo a tributação da licença de uso e da licença ao direito de distribuição de *software*.

De acordo com as soluções de consulta analisadas, a RFB diferencia o tratamento tributário das operações de licenciamento e de cessão de *software* realizadas pelos próprios desenvolvedores daquelas operações que envolvem o pagamento pelo direito de distribuição dos *softwares*. Para o primeiro caso, entende a RFB que a operação compreende venda de mercadoria, no caso de *software*-padrão, ou de prestação de serviços, no caso de desenvolvimento do programa.

Para os pagamentos pelo contrato de distribuição, entende a RFB que, se forem realizados para sócios da pessoa jurídica, eles (os pagamentos) serão integralmente indedutíveis, enquanto os pagamentos efetuados para a controladora indireta (sócia da sócia) seriam dedutíveis, desde que observados as condições e os limites.

No tocante aos pagamentos envolvendo a comercialização de direitos de *SaaS*, para a RFB a operação engloba prestação de serviços técnicos.

A renda não é estrutura flexível, e sim conceito determinado que limita a ação do legislador infraconstitucional.

O significado de renda como acréscimo patrimonial decorrente do confronto das receitas com os custos e despesas em determinado período é relevante para se estabelecerem parâmetros de constitucionalidade e legalidade da legislação tributária e, também, como diretriz interpretativa a pautar a construção das normas.

A base de cálculo do IRPJ é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

Coube à legislação ordinária instituir regras para a apuração e pagamento do imposto de renda que, atualmente, é tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação.

A legislação do imposto de renda possibilita a todos os contribuintes pessoas jurídicas a apuração do tributo com base na sistemática do lucro real. A apuração do imposto pelo lucro presumido é uma opção para os contribuintes que não sejam obrigados à apuração do imposto pelo lucro real. O lucro arbitrado, por seu turno, é uma sistemática que consiste em ferramenta para o Fisco dimensionar o lucro tributável do contribuinte, quando não for possível, por outros meios, apurar a base de cálculo da exação, ou seja, o lucro real.

O lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. A determinação do lucro real deve ser precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais.

Para a determinação da base de cálculo, apurada de acordo com o lucro real, parte-se do lucro líquido do período (lucro apurado pela contabilidade), conforme as disposições da lei comercial, para a realização de ajustes (adições, exclusões e compensações).

Nesse contexto, importante a adequada compreensão dos institutos receita, custos e despesas, bem como dos ajustes (adições e exclusões) previstos pela legislação.

Também para a apuração do imposto pelo lucro presumido ou arbitrado, o conceito de receita se faz necessário, pois, de acordo com o artigo 25 da Lei n.º 9.430/1996, a base de cálculo determinada por essa modalidade é definida mediante a aplicação de determinados percentuais sobre as receitas auferidas no desenvolvimento do objeto social da empresa, acrescida das demais receitas e ganhos.

O conceito de receita contábil não se confunde com o conceito de receita para fins tributários; sendo ela (receita) um ingresso financeiro que se integra ao patrimônio, trata-se de elemento novo e positivo. A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas anteriormente.

O IRPJ, apurado com base no lucro real, incide sobre a renda, a qual deve levar em conta não apenas os elementos positivos (receitas e recuperações/estornos de custos e despesas), mas também os elementos negativos (custos e despesas).

A distinção entre custos e despesas pode ser determinada levando-se em conta a utilização da contraprestação pelo gasto incorrido pela pessoa jurídica. Caso este seja para a obtenção de ativos, não será geralmente uma despesa, mas sim um custo para a pessoa jurídica passar a deter a propriedade de determinado bem. De outro lado, se a pessoa jurídica incorre em gastos para pagar uma utilidade consumida, ela tem uma despesa.

Como regra geral, podem ser deduzidos do lucro líquido os custos e as despesas usuais e normais ao tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, bem como necessários para a fonte produtora dos rendimentos.

A RFB, seguindo o entendimento firmado pelo STF no final dos anos 80 do século passado, considera que as operações de licenciamento e cessão do direito de uso de *software* caracterizam-se como venda de mercadoria ou de prestação de serviços, a depender da clássica distinção entre *softwares* de prateleira, ou seja, programas produzidos em série e disponibilizados em massa ao mercado, situação em que se verificaria a operação de venda de mercadorias. Nos casos em que o *software* for desenvolvido especificamente para o cliente, de acordo com o parecer do Fisco Federal, a operação realizada seria classificada como prestação de serviços.

A nova decisão do STF deverá produzir impactos na apuração do lucro presumido e nas estimativas calculadas com base na receita bruta, pois a receita auferida com licença de uso dos chamados *softwares* de prateleira deverá passar a se sujeitar ao percentual de presunção de lucro de 32%, o que implicará um aumento do valor do IRPJ devido em 400%.

Para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil tributada pelo lucro real que adquirir licença ou cessão de uso de *software*, o correspondente custo ou despesa, desde que incorridos no interesse da pessoa jurídica e observada a diretriz legal da usualidade, normalidade e necessidade para a fonte produtora da receita, será dedutível.

No caso de a pessoa jurídica realizar operação de exportação, devem ser observadas as regras de preços de transferência, pelo fato de a operação envolver prestação de serviços, seja para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, seja para a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

No caso de importação com pessoa vinculada, haverá necessidade de atendimento das regras de preços de transferência.

Com relação ao pagamento ao exterior pela contraprestação ao direito de distribuição de *software*, a RFB considera que a operação tem natureza de *royalties*.

De acordo com o entendimento da RFB, os pagamentos realizados aos sócios, pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, são integralmente indedutíveis na apuração do lucro real.

Caso os pagamentos sejam efetuados para outras empresas, ainda que para controladora indireta, a despesa poderá ser deduzida, desde que observados os limites de dedução, averbado e registrado o contrato, respectivamente, no INPI e no Banco Central do Brasil.

A remuneração pela licença de direito de distribuição de *software* possui as características de *royalties*, pois corresponde ao pagamento pela exploração de um direito, no caso, a exploração da distribuição do programa de computador.

Embora possua características de *royalties*, tal pagamento decorre da contraprestação de propriedade intelectual, e não da propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas), de modo que devem ser aplicadas as normas de distribuição disfarçada de lucros, a qual prevê como critério limitador da dedutibilidade o valor de mercado da operação, que mais se aproxima do conceito de renda e, conseqüentemente, do lucro real.

A constatação *supra* fundamenta-se em mais duas razões: (i) as regras que limitam os *royalties* pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, visam a determinação do percentual de dedutibilidade para um insumo, para uma etapa, para um gasto incorrido no processo de produção de um bem, e não sobre o valor do próprio bem, no caso do programa de computador; e (ii) as atuais regras de distribuição de lucros expressamente tratam a respeito dos pagamentos, para pessoa ligada, de *royalties*. Como, no caso, o direito de distribuição de *software* não envolve pagamento pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, deve ser aplicada legislação distribuição disfarçada de lucros para regulamentar a dedutibilidade dos encargos gerados por tais contratos.

Além do já mencionado vale ressaltar que entendimento contrário deixaria de observar o conteúdo semântico mínimo de “renda ou provento de qualquer natureza”, além de consistir em interpretação que leva a constrangedora situação de desincentivar a instalação de novas empresas detentoras de capital estrangeiras no Brasil.

Ainda que se considere que o contrato de licença de distribuição corresponda à prestação de serviços, esse entendimento será mais benéfico às pessoas jurídicas se comparado com o atual posicionamento fazendário, pois a dedução poderá ser admitida com a observância das regras de preços de transferência, enquanto o parecer da RFB, no sentido de que a operação envolve pagamento de *royalties* decorrentes de propriedade industrial (patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e marcas), torna indedutível toda despesa incorrida com sócio, ou com dedução extremamente limitada, se pagos para controladoras indiretas.

Por fim, sobre a computação na nuvem, a RFB apresentou entendimento no sentido de que o pagamento, crédito, emprego e remessas ao exterior pela contraprestação de operações de *SaaS* corresponde a serviços técnicos.

Sobre o *SaaS*, o Pleno do STF decidiu que esse modelo de operação envolve prestação de serviço, pois caracteriza-se pelo acesso do usuário (consumidor) a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na *internet*, de modo que o programa utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido de seu computador, “permanecendo *on-line* em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS”.

Assim, tanto a RFB quanto o STF apresentaram entendimento no sentido de que o contrato denominado *SaaS* que envolve licença de uso de computador, ocorre efetiva prestação de serviços, de modo que os contribuintes devem observar as regras aplicáveis a tais tipos de receitas e despesas para fins de apuração do IRPJ.

Não obstante, o estudo conclui que, no caso em que o negócio envolver contrato de direito de distribuição de *software* entre pessoas ligadas, a legislação de distribuição disfarçada de lucros deve ser observada.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto *et al.* Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília v. 12, p. 416-443, 2017.
- AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito econômico*. São Paulo: Atlas, 2019.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ARAÚJO, Nizete Lacerda; GUERRA, Bráulio Madureira; LOBATO, Lautá Camisassa R.; DOYLE, Maria de Lourdes Rosa. *Marco legal da inovação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A tributação do *cloud computing* pelo Imposto Sobre Serviços: exame sob o enfoque da regra de competência do tributo. In: WAGNER; Rafael Korff, BRASIL JR., Vicente (coord.). *ISS: questões práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Porto Alegre: Paixão, 2013.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e a COFINS. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 23, p. 667, 1999.
- CARNEIRO, Athos Gusmão. O contrato de “leasing” financeiro e as ações revisionais. *Revista Jurídica*, n. 237, p. 5-18, jul. 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, André C.P.L.F. de; LORENA, Ana Carolina. *Introdução à computação. Hardware, software e dados*. Rio de Janeiro: LTC, 2017.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009.

CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *Software: direito e tecnologia da informação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 23. ed. São Paulo: RT, 2019. v. 1.

COOTER, Robert D., SCHÄFER, Hans-Bernd. *O nó de Salomão: como o direito pode erradicar a pobreza das nações*. Curitiba: CRV, 2017.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. rev., atual e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

ETCO. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 30 set. 2020.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERRARA, Francesco. *Como aplicar e interpretar as leis*. Tradução Joaquim Campos de Miranda. Belo Horizonte: Líder, 2002.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e conflito de competência. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

FLÁVIO NETO, Luís; PARO, Giacomo. Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão. A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

GANDELMAN, Henrique. *De Gutenberg à internet: direitos autorais na era digital*. Rio de Janeiro: Record, 2001.

GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. *The Road Ahead*. London: Penguin Group, 1995.

GNOCCHI, Alexandre. *Propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1960.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei n. 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 110-151, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o *software* e o Imposto de Renda. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de. *ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência*. São Paulo: Intelecto, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

KAI-FU, Lee. *Inteligência artificial: como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos comunicamos e vivemos*. Rio de Janeiro: Globo Livros, 2019.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda*. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência*. O futuro do pensamento na Era Informática. Lisboa: Instituto Piaget. 1999.

LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil – fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018.

- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contratos e tributação*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- MENDES, Guilherme Adolfo; HALAH, Lucas Issa. *Hardware as a Service e a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS): um modelo a ser revisto*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 42, p. 267-287, 2.º semestre 2019.
- MINATEL, J. A. Conceito de receita e CPC 47 para fins de PIS e Cofins. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. v. 1.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975.
- MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (*cloud computing*). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 22, n. 116, p. 175-201, maio/jun. 2014.
- MUNHOZ, Rodrigo E. Novo conceito de receita – A Norma de Procedimento de Contabilidade (“NCPC”) 14. *In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (coord.). Lei 12.973/14. Novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- NETTO, Agostinho do Nascimento. *Análise econômica do direito à elisão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- NETTO, José Carlos Costa. *Direito autoral no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2019.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 7. ed. 2. tir. São Paulo: RT, 2007.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I.
- PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de informática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969.

- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979. v. I.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. I.
- PINHEIRO, Patrícia Peck. *#Direito digital*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- PINHEIRO, Patrícia Peck. *Fundamentos dos negócios e contratos digitais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- PISCITELLI, Thathiane; BOSSA, Gisele (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios interno e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004.
- RENCK, Renato. *O lucro real no contexto da constituição*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- REZENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.
- ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- SANTI, Eurico Marco Diniz de. Estudo, investigação e análise. Limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica: normas derivadas, desrespeito ao princípio da divisão dos poderes e uso indevido de decisão do STF para ruptura da jurisprudência do CARF. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=253627&key=R_DNNVFV3TWpVNU5ETTJNVGsxTURZeE9UVXdoOakU1TIRBMU1BPT1VNg. Acesso em: 6 maio 2021.
- SANTOS, Matheus Rocca dos. CARF permite a dedutibilidade de despesas de *royalties* pagos à pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. Disponível:

http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_contenido=370895&PHPSESSID=iofeibh2129fbjs7hr0ob2chj5. Acesso em: 7 mar. 2021.

SLEE, Tom. *Uberização. A nova onda do trabalho precarizado*. Tradução João Perez. São Paulo: Elefante Editora, 2017.

SOARES, José Carlos Tinoco. *Regime das patentes e royalties*. São Paulo: RT, 1972.

SOUSA, Flávio R.; MACHADO, Javam. Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_e_m_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3.pdf. Acesso em: 23 dez. 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1955.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica em crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Brasil, 2014

TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*. São Paulo: IBDT, 2020.

TAPSCOTT, Alex; TAPSCOTT, Don. *Blockchain revolution: como a tecnologia por trás do Bitcoin está mudando o dinheiro, os negócios e o mundo*. São Paulo: Senai Editora, 2016.

TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Gabriel. *Hardware: curso completo*. 4. ed. Rio de Janeiro. Axcel Books do Brasil, 2001.

VICECONTI, Paulo E.; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2000.

VIEIRA FILHO, Luiz Sergio; MUNHOZ, Rodrigo Evangelista. As alterações da legislação societária e implicações no cálculo dos juros sobre o capital próprio. In: ROCHA, Sergio Andre. *A Reforma da Lei das S.A.: desafios da neutralidade tributária e do direito societário*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 3.

WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade intelectual do software e revolução da tecnologia da informação*. Curitiba: Juruá, 2004.

WEIKERSHEIMER, Deana. *Comercialização de software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *software*: novas tendências tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 141, 2007.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 297-328.