

Sergio Paulo Gallindo: Sobre licenciamento de software, incide ISS

A polêmica em torno da incidência tributária sobre licenciamento de *software*, ainda não pacificada no Pretório Excelso, tem sido motivo de preocupação profissional, bem como de reflexões acadêmicas. Em 2016, defendi minha dissertação de mestrado em Direito Político e Econômico, na qual o capítulo três foi integralmente devotado à questão, incluindo desdobramentos na tributação sobre serviços na nuvem

em 2019, por meio de artigo publicado em periódico de segurança jurídica



jurídica, precipitada pela publicação do Convênio ICMS

181/2016 e do Convênio ICMS 106/2018, consubstanciando a escalada da guerra fiscal entre Estados e municípios e aprofundando o cenário de bitributação. Ante o andamento publicado pelo STF no último dia 11 de setembro, dando conta da data do julgamento da ADI 5659/MG, agendada para esta quarta-feira (28/10), faz-se necessário compartilhar novas considerações sobre a matéria, que redundaram em um novo posicionamento, da minha parte, em relação à incidência tributária sobre o licenciamento de *software*. Diferentemente do que concluí à época da dissertação, quando me posicionei em favor da prevalência da Súmula Vinculante nº 31 para a determinação da subsunção tributária do licenciamento de *software*, esposo, agora, a afirmação em epígrafe, pelas razões aqui expostas em apertada síntese.

Antes, porém, repisemos alguns conceitos importantes da nossa convicção...

Denomina-se *hardware* um equipamento que tenha capacidade de executar instruções lógicas matemáticas a partir de uma sequência de sinais elétricos em um substrato de silício dopado. *Hardware* é bem móvel tangível que pode ser objeto de operações de compra e venda ou de aluguel. Um conjunto de instruções executável pelo *hardware* é denominado *software*. Na sua forma processável, o *software* é uma sequência de "zeros e uns". Um conjunto destas instruções interpretáveis pelo *hardware* é denominado código executável. Para viabilizar a criação mais ágil de *software*, os engenheiros criaram linguagens de programação de alto nível, mais palatáveis aos seres humanos e ferramentas capazes de traduzi-las em código executável. Um conjunto de instruções em linguagem de alto nível é denominado código-fonte.

Software tem natureza jurídica de direito autoral, de acordo com o artigo 2º Lei 9.609, de 19/2/1998, Lei de Software (LS). Semelhantemente, também o é na sua caracterização como obra intelectual protegida, nos termos do artigo 7º, *caput* e inciso XII, da Lei 9.610/1998, Lei de Direitos Autorais (LDA). Exegeticamente, infere-se da LS que o direito de autor se dá por meio do domínio de um certo código-fonte por parte do seu criador, independentemente de registro, conforme o artigo 2º, §3º. Em consequência da natureza jurídica de direito autoral, a saber, direito real intangível com caráter patrimonial, o *software* também tem natureza de bem móvel, conforme a LDA, artigo 3º, sendo corroborado pelo Código Civil, artigo 83, III.

No tocante à tributação incidente sobre *software*, são duas as operações de interesse: 1) o desenvolvimento de *software* para terceiros, sem retenção de titularidade do direito autoral, disposto da LS, artigo 4º; e 2) o licenciamento do uso do direito autoral, estipulado na LS, artigo 9º. A primeira operação é pacífica, no âmbito tributário, sendo reconhecida como prestação de serviço, em linha com obrigação de fazer. Sua subsunção tributária é encontra arrimo na Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116), especificamente em razão dos itens 1.01, 1.02, 1.04 e 1.08 da lista de serviços anexa, com a redação do item 1.04 conferida pela Lei Complementar nº 157/2016 (LC 157). A segunda operação que se dá por meio de contrato de licença de uso de programa de computador, de acordo com o artigo 7º da LS, e reconhecida pela lei como forma de comercialização, que vem acompanhada de garantias em face aos usuários, conforme artigo 8º da LS. Esta operação se materializa pela entrega de uma cópia do código executável por meio de transferência eletrônica (*download*), que é a técnica prevalente nos dias de hoje, superando as mídias físicas, magnética ou óptica. A operação licenciamento de uso (e gozo) do direito autoral, em caráter oneroso ou gratuito, confere ao licenciado direitos limitados prescindindo da transferência de titularidade, tratando-se, portando, de cessão parcial de direitos. O contrato de licenciamento envolve uma obrigação de dar o direito de uso (e gozo) e outra obrigação de dar o código executável como meio, intangível, para viabilizar o uso e gozo do direito.

O direito de uso figura no Código Civil, inciso V, da enumeração de direitos reais, artigo 1.225. Todavia, restritividade plasmada na disciplina do uso, estatuída no artigo 1.412, que se vê esclarecida ampliada por Pontes de Miranda, no excerto: "*O uso consiste em aproveitar-se da utilidade, excetuados os frutos*" [3]. A referência à utilidade alarga o direito de uso agasalhando um amplo leque de vantagens auferíveis, pecuniárias ou não, diretas ou indiretas, que vão além dos frutos, sem, todavia, contemplá-los. Congruentemente, Luciano Penteado preconiza que: "*A função de gozo (...) se destina à satisfação de necessidades, relacionando-se à utilidade que o bem proporciona ao seu titular. Gozar, (...) é fruir, aproveitar-se de vantagens que o bem tem aptidão de gerar*" [4]. O contrato de licenciamento de *software* é, pois, um instrumento de constituição de direitos reais sobre coisa alheia, em linha com pensamento de Luciano Penteado: "*(...) Sempre que se tratar do usufruto, do uso, (...) a par da figura do titular destes direitos conviverá a figura do proprietário. Como ele tem direito sobre a coisa própria, os demais se dizem titulares de um direito real sobre coisa alheia, isto é, do proprietário. (...) Reduz-se o plexo de faculdades da situação dominial, mas mantém-se a função de gozo, isto é, de conferir um meio de aproveitamento, e cria-se um novo direito real*" [5].

Com base no exposto, e em linha com que já havíamos manifestado, "o direito (real) de uso (e gozo) de um software é garantido por um contrato de licenciamento de uso e o seu exercício é viabilizado por meio da entrega do código executável, inteligível ao hardware. A função de gozo abarca todas as utilidades proporcionadas por um software, como por exemplo: entretenimento por meio de jogos, músicas e vídeos; ferramentas de produtividade (...); ferramentas de gestão empresarial; execução de cálculos complexos; dentre outras. A LS, artigo 6º, I, autoriza o licenciado a fazer uma cópia para fins de salvaguarda (backup). O contrato de licenciamento pode estipular, ainda, autorização para instalação em vários computadores, o prazo do licenciamento e os detalhes relativos ao suporte técnico, conforme a LS, artigo 8º" [6].

Sob a ótica da subsunção tributária, a operação de licenciamento de *software* está expressamente prevista no item 1.05 da lista de serviços anexa à LC 116, sendo que sua dicção não foi alterada pela LC 157.

Clique [aqui](#) para ler o artigo na íntegra

[1] GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem. Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. São Paulo: LiberArs, 2018, p.118 e p.154-155. Texto desenvolvido como dissertação de mestrado em direito, defendida e aprovada em 2016 na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

[2] GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Bitributação de software, contrassenso na Era Digital. Em Direito, Tecnologia e sociedade. São Paulo: LiberArs, 2020, p.369-377. Disponível na Internet, portal JOTA, Tributário, 28/11/2018, acessado em 22/10/2020, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/bitributacao-de-software-contrassenso-na-era-digital-28112018>.

[3] PONTES DE MIRANDA. Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XIX. Direito das coisas: Usufruto. Uso Habitação. Renda sobre imóvel. Atualizado por Wilson Rodrigues Alves. 1ª Edição. Campinas : Bookseller, 2002, p.378.

[4] PENTEADO, Luciano de Camargo. Direito das Coisas. São Paulo : RT, 2008, p.125.

[5] PENTEADO, op. cit. p.126.

[6] GALLINDO, 2020. op. cit. p.372