

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNINOVAFAPI  
BACHARELADO EM DIREITO

ANTÔNIO DE JESUS DA SILVA MACHADO  
ANTÔNIO ERASMO ALENCAR FEITOSA  
MURILO DE ARAÚJO SILVA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO *SOFTWARE* NA NUVEM**

TERESINA  
2022

ANTÔNIO DE JESUS DA SILVA MACHADO  
ANTÔNIO ERASMO ALENCAR FEITOSA  
MURILO DE ARAÚJO SILVA

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO *SOFTWARE* NA NUVEM**

Artigo de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora do Centro Universitário UNINOVAFAPI, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Paulo Alves da Silva Paiva.

TERESINA  
2022

## FICHA CATALOGRÁFICA

M149i Machado, Antônio de Jesus da Silva.

A Imunidade tributária do software na nuvem. Antônio de Jesus da Silva Machado; Antônio Erasmo Alencar Feitosa; Murilo de Araújo Silva – Teresina: Uninovafapi / Afya, 2022.

Artigo (Graduação em Direito) – Centro Universitário UNINOVAFAPI, Teresina, 2022.

27. p.; il. 23cm.

Orientador (a): Prof. Dr. Paulo Alves da Silva Paiva. Centro Universitário UNINOVAFAPI, 2022.

1. Software. 2. Tributação. 3. ICMS. 4. ISS. 5. Imunidade. I. Título. II. Paiva, Paulo Alves da Silva.

CDD 341.39

Catálogo na publicação  
Antonio Luis Fonseca Silva – CRB/1035  
Francisco Renato Sampaio da Silva – CRB/1028

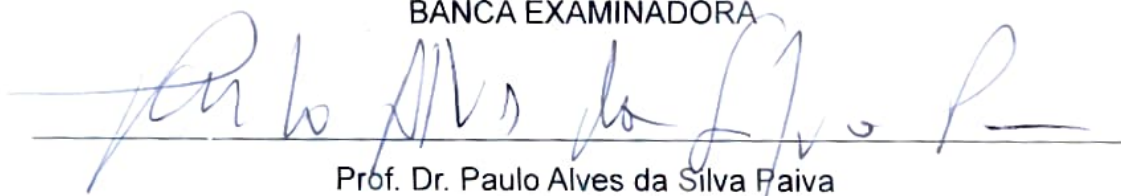
ANTÔNIO DE JESUS DA SILVA MACHADO  
ANTÔNIO ERASMO ALENCAR FEITOSA  
MURILO DE ARAÚJO SILVA

## **A IMUNIDADE TRIBUTARIA DO SOFTWARE NA NUVEM**

Artigo de Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Banca Examinadora do Centro  
Universitário UNINOVAFAP, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

Data de Aprovação: 08/ 11/ 2022.

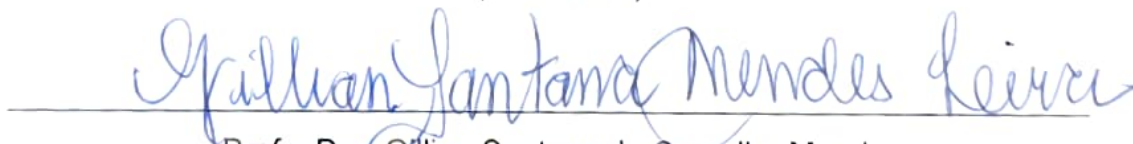
### **BANCA EXAMINADORA**



Prof. Dr. Paulo Alves da Silva Paiva

Centro Universitário - UNINOVAFAP

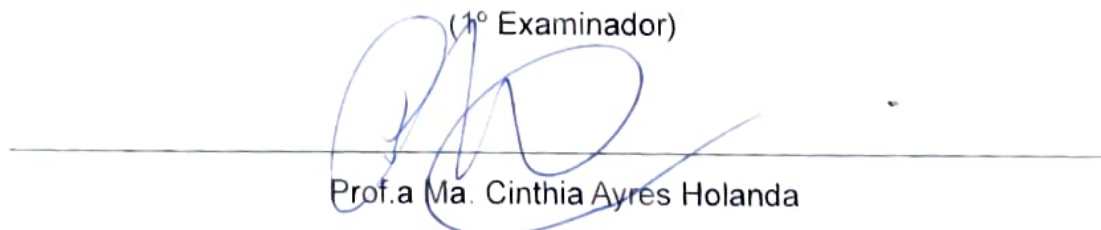
(Orientador)



Prof.a Dra. Gillian Santana de Carvalho Mendes

Centro Universitário - UNINOVAFAP

(1º Examinador)



Prof.a Ma. Cinthia Ayres Holanda

Centro Universitário – UNINOVAFAP

(2º Examinador)

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por mais uma permissão para trilhar meu caminho.

Sempre eles, a minha família, pelo incentivo aos estudos como forma de aprimorar os conhecimentos profissionais e pela paciência de esperar o retorno à terra amada cearense.

À líder de turma, Geovana, pela disponibilidade e por sempre buscar o melhor para todos, bem como a todos amigos (as) da faculdade.

Por fim, aos professores, em especial ao Paulo Paiva e à Fernanda, pelas excelentes orientações.

Antônio de Jesus da Silva Machado

Inicialmente, quero agradecer a Deus por me ajudar a superar todas as dificuldades encontradas ao longo destes anos de faculdade.

À minha família, que me incentivou e batalhou para que eu chegasse até aqui; aos meus amigos e professores da faculdade, por toda paciência e contribuição para o meu aprendizado.

Antônio Erasmo Alencar Feitosa

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus e à minha família por me ajudarem a enfrentar e superar as dificuldades durante esses 5 anos de curso. Agradecer, também, a meus colegas de sala, que ajudaram durante os momentos iniciais do curso, no qual tive um pouco de dificuldade em adaptar no começo.

Agradeço também aos professores por me incentivarem a cada vez mais buscar o conhecimento, e à UNINOVAFAPI por proporcionar um ambiente didático para que se possa compreender os assuntos.

Murilo de Araújo Silva

## RESUMO

O presente trabalho exporá tema de grande relevância na atualidade, a imunidade tributária do *software* na nuvem, tendo em vista que essa ferramenta tecnológica é o principal difusor de informação, educação e cultura, num contexto de isolamento social causado pela pandemia do COVID-19 e avanços na tecnologia da informação. Partiu-se das considerações gerais, tais como conceitos de natureza jurídica para, posteriormente, entender a sua tributação, ICMS ou ISSQN, à luz da jurisprudência do STF. A partir de então, adentrar nas limitações do poder de tributar, em especial a imunidade cultural. Com esse fim, adotou-se uma pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e documental, em normativos, decisões do Supremo, livros e artigos científicos pertinentes ao tema. Assim, percebeu-se que o *software*, juridicamente, é considerado uma obra literária, proveniente do esforço humano intelectual, devendo ser tutelado pelo diploma legal de direitos autorais e, segundo a jurisprudência do STF, deve ser tributado pelo ISSQN, e que a finalidade pragmática da norma de imunidade tributária cultural é tutelar o direito à informação e à educação. Portanto, conclui-se que os *softwares* que são equiparados aos livros digitais recebem a imunidade de forma extensiva, e os *softwares* que, pela sua finalidade de propagar informação, cultura e educação, devem ter reconhecida a imunidade cultura para atender o sentido pragmático do art. 150, VI, d, da CF/88 concedido pelo constituinte originário.

Palavras-chave: *Software*. Tributação. ICMS. ISS. Imunidade.

## ABSTRACT

The present work will expose a topic of great relevance today, the tax immunity of software in the cloud, given that this technological tool is the main diffuser of information, education and culture, in a context of social isolation caused by the COVID-19 pandemic and advances in information technology. It started from general considerations, such as concepts of a legal nature, to later understand its taxation, ICMS or ISSQN, in the light of the jurisprudence of the STF. From then on, enter the limitations of the power to tax, especially cultural immunity. To this end, a bibliographical, jurisprudential and documentary research was adopted, in regulations, Supreme Court decisions, books and scientific articles relevant to the topic. Thus, it was noticed that the software, legally, is considered a literary work, originating from the intellectual human effort, must be protected by the legal diploma of copyright and, according to the jurisprudence of the STF, must be taxed by the ISSQN, and that the pragmatic purpose of the cultural tax immunity rule is to protect the right to information and education. Therefore, it is concluded that software that is equated with digital books receives immunity extensively, and software that, for its purpose of propagating information, culture and education, must have cultural immunity recognized to meet the pragmatic sense of art. 150, VI, d, of CF/88 granted by the original constituent.

Keywords: *Software*. Taxation. ICMS. ISS. Immunity.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objeto a aplicação da imunidade tributária cultural do *software* na nuvem. Atualmente, o desenvolvimento e a migração de novas ferramentas tecnológicas para o modelo na nuvem, bem como a sua utilização, se intensificaram, especialmente no período da pandemia, declarada pela Organização Mundial da Saúde em março de 2020, transformando não somente as relações de consumo, mas também as relações jurídicas.

No segmento de consumo, a evolução da tecnologia trouxe inúmeros benefícios à sociedade, capaz de levar cultura, informação e educação ao homem, sem sair do conforto de sua casa. Logo, utilizando-se dos diversos dispositivos tecnológicos e da internet, é possível comprar livros, fazer cursos e realizar consultas médicas sem os riscos de assaltos, acidentes, trânsito engarrafados e longas filas de pagamentos.

Entretanto, no mundo jurídico, em especial ao ramo tributário, tais inovações acarretaram aos Entes públicos, detentores da competência tributária, o desafio de enquadrar essas novas e complexas atividades digitais nas normas de tributação. É inegável a dificuldade, pois, a legislação brasileira não acompanha na mesma proporção os avanços do mundo digital.

À vista deste cenário de carência legislativa, questiona-se no presente trabalho: não seria o caso de aplicar a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CF/88 para o *software* na nuvem? Para responder ao questionamento proposto, tem-se como objetivo geral analisar a imunidade tributária do *software* na nuvem. Por conseguinte, como objetivos específicos: descrever a construção jurisprudencial do STF acerca da tributação do *software* e, por fim, discutir, criticamente, a importância desse serviço na nuvem como novo difusor de informação, educação e cultura, digno da imunidade tributária.

A justificativa do tema está na importância de entender que a não incidência tributária do *software* na nuvem é fundamental para o acesso à cultura, à informação e à educação para todos, em uma República Federativa constituída sob os pilares objetivos de reduzir as desigualdades sociais e regionais, que ocasionalmente se agravaram com a crise humanitária do COVID-19.

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e documental. Para tanto, serão realizadas investigações em

documentos normativos, decisões do Supremo, livros e artigos científicos pertinentes ao tema.

Buscando alcançar os objetivos pretendidos, o presente artigo seguirá o esboço adiante: o primeiro tópico reservou-se aos aspectos preliminares e necessários à precisa e adequada compreensão do *software* como serviço na nuvem, definindo os conceitos, as espécies e a natureza jurídica. O segundo tópico centra-se em analisar a tributação à luz da jurisprudência pacífica da Suprema Corte Federal, registrando-se alguns entendimentos das decisões.

Entendido o conceito, a natureza jurídica e a tributação consolidada do *software*, o terceiro tópico do desenvolvimento visa desconstruir esse tributo mediante a aplicação da imunidade tributária cultural. Feito os delineamentos imprescindíveis, soluciona-se o problema central do estudo e consigna-se a conclusão mais coerente com o Estado Democrático de Direito, que busca promover a dignidade da pessoa humana por meio do direito ao acesso à educação, à informação e à cultura.

## **2 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO SOFTWARE NA NUVEM**

Inicialmente, é imprescindível delimitar os conceitos envolvidos na problemática, estabelecendo de forma clara os elementos pré-jurídicos referente ao *software*, de modo a facilitar o entendimento do conceito e natureza jurídica que lhe compõem. Assim, tornando-se mais compreensível a conclusão que se pretende ao final deste trabalho.

Apresenta-se natural, antes de compreender o que seria o *software* na nuvem, trazer os conceitos dos serviços na nuvem ou, tecnicamente, conhecido como *cloud computing* ou computação na nuvem. Ademais, cumpre esclarecer que o presente trabalho não tem por objetivo abordar de forma aprofundada as questões técnicas que envolvem a computação em nuvem, mas tão somente destacar alguns conceitos fundamentais que permitam compreender a ideia do *software* disponibilizado na nuvem.

Em decorrência dos constantes avanços no mundo da era digital, os conceitos de computação em nuvem podem ser encontrados de diversas formas na literatura. Expõem-se adiante aqueles mais aceitos e que possuem maior aplicabilidade.

A expressão *Cloud Computing* começou a ser difundida, aproximadamente, em 2006 numa palestra ministrada por Eric Schmidt, então CEO do *Google*, na qual discorria como sua empresa gerenciava os *datas centers* (TAURION, 2009, p.7). Desta forma, sobre o *Cloud Computing*, ensina o doutrinador Cezar Taurion (2009, p.12):

Bem, podemos dizer que a Computação em Nuvem é um termo para descrever um ambiente de computação baseado em uma imensa rede de servidores, sejam estes virtuais ou físicos. Uma definição simples pode então ser “um conjunto de recursos como capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na *Internet*”. O resultado é que a nuvem pode ser vista como o estágio mais evoluído do conceito de virtualização, a virtualização do próprio *data center*.

Nesse mesmo sentido, são as palavras de Manoel Veras (2015, p.45):

A arquitetura computação em nuvem significa mudar fundamentalmente a forma de operar a TI, saindo de um modelo baseado em aquisição de equipamentos para um modelo baseado em aquisição de serviços. A computação em nuvem, com a virtualização, teoricamente permite obter o melhor dos mundos: otimização do uso dos recursos e flexibilidade para o usuário.

Logo, infere-se dos conceitos acima que o *Cloud Computing* é a transição do processo de aquisição completa de uma infraestrutura física, composta por *hardware*, como servidores de redes, roteadores e *firewall*, e *software* para gerenciá-los, para um modelo de desmaterialização (virtualização) da aquisição de tais equipamentos e serviços por demanda, disponibilizados via acesso à *internet*.

Desta forma, neste modelo de virtualização, o *hardware* e o *software*, antes instalados nas máquinas locais, ficam armazenados em grandes *data centers*, resultando em diversas vantagens tanto para as empresas quanto para os usuários finais. Para a empresa, está na diminuição do risco de um superdimensionamento da aquisição de uma infraestrutura física para qual a sua atividade ainda não tenha tanta demanda, enquanto, para os usuários, a vantagem de apenas possuir um computador simples e com acesso à *internet*.

Segundo Veras (2015, p.61), os serviços na nuvem são divididos em três modelos: *Infrastructure as a Service* (IaaS), ou Infraestrutura como Serviço; *Platform as a service* (PaaS), ou Plataforma como Serviço; e *Software as a Service* (SaaS), ou Software como Serviço.

O IaaS é o primeiro serviço ou camada disponibilizado na nuvem, na qual a empresa adquire todos os recursos de uma infraestrutura de *hardware*, porém virtualizados, dispensando a aquisição de todos os componentes físicos, como o servidor, a rede, o armazenamento etc. Tendo como exemplo o *Amazon Elastic Compute Cloud (Amazon EC2)*

Enquanto, o serviço PaaS é destinado para programadores que, sob a plataforma de *Infrastructure as a Service*, podem desenvolver seus algoritmos de programação, decodificadores, banco de dados, dentre outros, e fazer teste de *software*. Um exemplo seria o serviço do *Google App Engine*.

E por último, no SaaS, na qual o fornecedor do *software* disponibiliza para o usuário final, o seu programa de computador, via acesso à *internet*, por meio de um navegador *web*, tal como o *Mozilla Firefox*. Alguns exemplos são os aplicativos *Google Drive*, *Dropbox*, *Zoom Meet*, entre outros.

Percebe-se que os serviços na nuvem trazem benefícios tanto para o desenvolvedor do *software* quanto para o consumidor final. Ao desenvolver, dispensa a preocupação de programar uma aplicação para ser instalado em um computador com processador de arquitetura 64 *bits* ou 32 *bits*, enquanto para o usuário basta ter *internet* e um navegador *web* para utilizar o *software*, dispensando a necessidade de instalação local e possuir um computador mais robusto.

Assim, o *software* na nuvem está situado, topograficamente, nos serviços de *Cloud Computing* na terceira camada de serviço, que recebe o nome de *Software as a Service* (SaaS), que exige um alto grau de conhecimento técnico de quem disponibiliza tal serviço. Isso se torna importante para a compreensão da natureza jurídica do *software* a seguir.

Uma vez definido o conceito de Computação na Nuvem e seus serviços, passa-se ao conceito técnico e legal, classificações do *software* e a sua natureza jurídica, pois é necessário para compreender o imposto correspondente.

O *software* é um termo técnico proveniente do idioma inglês, que pode ser entendido na língua portuguesa como “suporte lógico”, pois se trata de uma sequência lógica de códigos compreensível pela máquina, que ao serem seguidas e executadas atingem um determinado fim.

Assim conceituam os professores André C. P. L. F. de Carvalho e Ana Carolina Lorena (2017, p.103):

Um programa *software* nada mais é do que uma sequência de passos ou instruções descritos por um algoritmo, que, quando executados, fazem com que o computador realize uma tarefa. Um algoritmo descreve a sequência de passos de um programa em uma 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 os dados e processá-los.

Ademais, os citados professores (2017, p.103) classificam o *software* de acordo com sua utilização, nas seguintes categorias: *software* básico; *software* utilitário; *software* de aplicação, *software plug-in* e *software* embarcado. Leia-se:

*Software* básico ou de sistema: coleção de programas escritos para apoiar outros programas.

*Software* utilitário: programas úteis para o bom funcionamento do sistema computacional. Um exemplo é em *software* antivírus.

*Software* de aplicação: programas que ajudam o usuário a realizar uma dada tarefa, como, por exemplo, a edição de textos.

*Plug-in*: código que aumenta ou modifica, pela adição de características específicas, o que outro *software* faz.

*Software* embarcado: frequentemente é um *firmware* dentro de sistemas embarcados ou de dispositivos de uso específico.

Quanto ao suporte físico, o *software* pode ser disponibilizado em CD-ROM, DVD-ROM, pen drive, cartões de memória, via *download* e, mais recente, na nuvem.

Outra classificação é quanto ao critério da sua comercialização: *software* proprietário é aquele programa que é licenciado com direitos exclusivos para o desenvolvedor, o que implica requerer uma permissão específica para modificá-lo e redistribuí-lo; e o *software* livre que concede liberdade ao uso, a alteração e distribuição, sem a permissão do proprietário, pois o código fonte é aberto.

Por fim, o importante é a classificação quanto ao critério da produção, pois esse é o parâmetro utilizado pela jurisprudência na definição do tributo correspondente. Assim, o *software* pode ser de prateleira, por encomenda, digital ou como serviço.

O *software* de prateleira é aquele desenvolvido para ser comercializado no mercado em geral, pois não há um destinatário específico, entende-se como uma mercadoria. Enquanto o *software* por encomenda, inversamente do anterior, é personalizado ou customizado de acordo com as necessidades do usuário final, o que preconiza uma interação entre fornecedor e comprador, sendo visto como uma prestação de serviço.

Em relação ao *software* digital e o *software* como serviço (nuvem), referem-se ao meio como são distribuídos, em ambos, ocorrem via *internet*. O primeiro, por meio do *download* e necessita de instalação na máquina local, e o segundo, por meio da nuvem, que precisa somente de um navegador *web*.

Exposto os conceitos técnicos, apresenta-se a definição formal prevista no artigo 1º, da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados (BRASIL, 1998).

Inferre-se que, tanto no conceito pré-jurídico quanto jurídico, o desenvolvimento do *software*, independente da sua classificação, trata-se de uma atividade intelectual humana, assim como as obras literárias, artísticas e científicas. Portanto, recebem o mesmo tratamento jurídico, qual seja, a propriedade intelectual e, conseqüentemente, a tutela do regime dos direitos autorais.

Assim, imprime-se do artigo 2º, da Lei nº 9.609/98: “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” (BRASIL, 1998).

Ademais, no mesmo sentido dispõe a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, no artigo 7º, que versa sobre os direitos autorais:

Art. 7º 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;

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis (BRASIL, 1998).

Investigando o artigo 9º da Lei Nº 9.609/98, percebe-se que o legislador ordinário definiu a natureza jurídica da transmissão e uso do *software* por meio do contrato de licença de uso, ainda que pese a diferenciação entre *software* de prateleira e *software* por encomenda para a tributação adotada pelo STF. Assim,

dispõe o referido artigo: “O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença” (BRASIL, 1998).

Delineados os elementos técnicos mínimos capazes de permitir a compreensão e a interpretação adequadas das normas e das relações jurídicas que envolvem o *software*, avança-se para análise da tributação conforme a jurisprudência do STF.

### **3 TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE A LUZ DA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF**

Traçadas as premissas da natureza jurídica do *software* e sua forma de exploração comercial, antes de iniciar o estudo de sua tributação a luz da jurisprudência do STF, é importante destacar os conceitos de hipótese de incidência e materialidade tributária.

Isso porque, historicamente, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento da possibilidade da incidência de dois impostos, um para cada fato gerador, o ICMS para *software* de prateleira e o ISS para *software* por encomenda, até construir o entendimento consolidado de apenas um imposto.

Acerca da hipótese de incidência, ensina Eduardo Sabagg (2020, p.840):

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Cuida-se de uma norma geral e abstrata, na qual o tributo tem como elemento obrigatório a formulação hipotética de um fato antecedente que, ocorrendo no mundo real, gera um resultado, o dever do sujeito passivo de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente.

Nesse raciocínio, ensina Luciano Amaro (2022, p.404):

Diz-se que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.

Em relação à materialidade da hipótese de incidência, constam as palavras de Eduardo Sabagg (2020, p.841):

O fato gerador ou “fato imponible”, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno.

Outra lição importante sobre a materialidade, é ensinada pelo mestre Geraldo Ataliba (2009, p.106):

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial que é o que de mais importante e decisivo na sua configuração.

Logo, extraem-se desses ensinamentos, que a materialização da hipótese de incidência ocorre quando sujeito passivo pratica o verbo (núcleo) e o complemento descritos, abstratamente, na lei, fazendo nascer o fato gerador (fato imponible) e, conseqüentemente, a obrigação tributária.

Acerca do ICMS, a sua materialidade está prevista na Constituição Federal de 1998, no artigo 155, inciso II, bem como a sua competência designada aos Estados, da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

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

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (BRASIL, 1988).

No que se refere o artigo acima, pode-se inferir a existência de quatro impostos: operações de circulação de mercadorias; prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; prestação de serviço de comunicação; e importação de bens e serviços.

No entanto, para o presente tópico somente interessa as operações de “circulação de mercadorias”, pois trata-se do fato gerador do ICMS, que se materializa quando o bem ou a coisa móvel passa da titularidade jurídica de um sujeito para a titularidade definitiva de outro, visando a ideia de lucratividade.

Como ensina Eduardo Sabbag (2020, p.1406): “mercadorias são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver o intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem”.

Quanto ao núcleo “circulação” de mercadorias, os professores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2022, p.101) pontuam:

Circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.

O fato físico da “saída” de mercadoria do estabelecimento, por si só, seria irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do imposto, sendo consagrado o entendimento de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Desta forma, para que a incidência tributária do ICMS se aperfeiçoasse ao negócio jurídico do *software*, o contrato de licença, necessitaria ser entendido como mercadoria e que pudesse ser comercializado, passando a titularidade de um sujeito para outro.

O ISSQN tem o fato gerador e a competência tributária, legalmente, previstos no art. 156, III, da Carta Magna de 1988 e no artigo 1º, da Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, respectivamente:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988)

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.  
[...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (BRASIL, 2003).

Fica claro, com a leitura dos dispositivos acima transcritos, que a competência tributária cabe aos municípios e o seu fato gerador se concretiza com a prática da hipótese de prestação de serviços prevista na lista anexa a LC n. 116/2003.

Na lista anexa consta, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens, porém, o que importa a este trabalho é o serviço de informática ou, mais especificamente, o item 1, subitem 1.05, que engloba o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (BRASIL, 2003).

Relevante entender o que seria “serviços” para fins da incidência do ISS. Para tanto, merece a transcrição do professor Eduardo Sabbag (2020, p.1335):

O “serviço” é um “bem intangível, imaterial e incorpóreo”, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque “a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico.

Nesse sentido, adiciona-se as lições dos professores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2022, p.158)

O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado.

A obrigação de “fazer” concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação “de dar” (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros).

Portanto, entende-se do dispositivo constitucional e das doutrinas acima transcritas, que a materialidade do ISSQN é formada por um verbo mais o seu complemento, isto é, “prestar” mais “serviços de qualquer natureza”. Assim, configura uma obrigação de fazer. Logo, o sujeito passivo praticando o núcleo da hipótese de incidência e estando esta atividade prevista na lista anexa de serviços

tributáveis da Lei Complementar nº 116/2003, incorrerá na obrigação de pagar o ISSQN.

Quanto a tributação, em um primeiro momento, instalou-se uma guerra fiscal de competência tributária entre os Estados e Municípios acerca da tributação do *software*, no entendimento de que ora incide o ICMS, ora incide o ISS, conforme as jurisprudências do STF.

No Acórdão do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, decidiu-se pela incidência do ICMS por caracterizar o *software* de prateleira como uma mercadoria que circula de um sujeito para outro no varejo, visto que era disponibilizado em mídia física, tais quais CD, DVD, pendrive etc.

Ademais, em análise ao dispositivo de norma mato-grossense, que previa a incidência do ICMS sobre o *software* de prateleira, seja qual for o meio de disponibilização, seja físico ou digital, como *download* ou nuvem, na ADI 1.945/MT, o STF avançou e decidiu pela constitucionalidade de tal dispositivo, acrescentando que o ICMS poderia incidir sobre os *softwares* por meio de transferência eletrônica de dados.

Assim, ficou fixado pelo STF o critério objetivo da tributação entre as figuras dos *softwares* personalizados, para fins de ISS, e de prateleira, para fins do ICMS. Percebe-se que, desse entendimento, o STF por meio da mutação constitucional ampliou o conceito do termo “mercadorias”, passando-o a englobar também os bens incorpóreos, logo aplicando o ICMS ao *software* por meio eletrônico de dados.

Esse posicionamento do STF de ampliar o ICMS para as operações de *software* por meios digitais trouxe mais discussão para a doutrina e o judiciário, intensificando a disputa da competência tributária entre Estados e Municípios.

Em breve análise aos posicionamentos do STF citados, infere-se que há limitação do ICMS em incidir sobre o *software* por meio eletrônico, em razão de não existir um suporte físico que o contenha para circulação e não ocorrer a transferência da titularidade do *software*, pois, na prática, opera-se uma prestação de serviço para atender as necessidades do adquirente por meio do contrato de licenciamento de uso. Ives Gandra da Silva Martins (1990, p.11) ensina que: “O Licenciamento e o sublicenciamento de programas de *software* não se confundem com circulação de mercadorias, impossibilitando de incidirem sobre as respectivas operações de ICMS”.

Destaca-se, recentemente, a decisão nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades números 1.945/MT e 5.659/MG, nas quais afirmavam que a incidência do ICMS sobre o *software* caracterizava bitributação, visto a existência da Lei Complementar nº 116/2003 já disciplinar à matéria de *software* como sendo de competência do ISSQN.

No contexto do julgamento da ADI nº 5.659/MG, a Suprema Corte Federal afastou a incidência do ICMS, nos seguintes argumentos: utilizou-se da interpretação evolutiva, sem precisar alterar o texto legal. Assim, afastou o critério de mutação do conceito de mercadorias para bens incorpóreos, antes defendido; considerou o *software* como um direito autoral, que decorre do esforço intelectual do autor, e a sua forma contratual de licença de uso, ambos previstos na Lei 9.609/98; ainda trouxe o direito comparado europeu para definir o *e-book* como serviços e não como mercadorias; afastou a distinção entre as obrigações de dar e de fazer, uma vez superado tal distinção em outros julgados sobre o ISSQN; e, por fim, admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de serviços, desvinculando do conceito de obrigação de fazer da incidência do ISSQN.

Portanto, resta pacificado o entendimento de que somente incidirá o ISSQN, superando a ideia dos *softwares* de prateleira e de encomenda, inclusive, acrescentando seja qual for o meio disponibilizado, tais como CD, DVD, *download* e na nuvem.

Encerrando este tópico, cabe ressaltar que não é objeto de estudo deste trabalho se aprofundar acerca das limitações da incidência do ISSQN sobre os contratos de licenciamento de uso do *software* na nuvem, pois são negócios jurídicos complexos, mas, apenas, entender a construção e argumentos da tributação do *software* à luz dos precedentes do STF.

## **4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO SOFTWARE NA NUVEM**

Definido o conceito de *software* na nuvem, bem como a sua natureza jurídica e a tributação consolidada, adentra-se ao campo das limitações constitucionais do poder de tributar, especificamente na imunidade tributária cultural do *software*, sendo propriamente o objeto de estudo deste trabalho.

### **4.1 A Imunidade Tributária Cultural**

Preliminarmente, faz-se necessário, antes de analisar a imunidade cultural do *software* na nuvem como novo disseminador de informação, educação e cultura, entender as premissas basilares e na qual se situa no ordenamento jurídico interno as denominadas imunidades tributárias.

O mestre clássico das imunidades tributárias, Aliomar Baleeiro (1997, p. 372), define a imunidade como “uma limitação constitucional ao poder de tributar”.

Nas palavras do professor Eduardo Sabbag (2020, 311), didaticamente, segue o conceito de imunidade:

A norma constitucional de exoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de “não incomodação” perante o ente tributante.

Evidencia-se, a partir desses conceitos, que a imunidade tributária trata de certas situações que afastam a competência tributária dos Entes Políticos de criarem tributos e, por sua vez, está prevista somente no texto da Constituição Federal. Isto é, não há norma infraconstitucional que a preveja ou a exclua.

Ademais, percebe-se que a imunidade como norma constitucional, no campo formal, limita a competência tributária, pois apresenta fatos que não podem ser objeto de incidência da norma tributante. De outra feita, na ótica material, vê-se como um direito público subjetivo dos cidadãos, uma vez que podem se beneficiar de tais situações.

O constituinte originário ao prever expressamente as hipóteses de imunidade tributária, que protegem certas pessoas, bens ou fatos dos tributos, consagrou caros valores axiológicos fundamentais ao Estado Democrático de Direito, de tal modo que o guardião da Constituição, o STF, decidiu que as imunidades são cláusulas pétreas. Em análise à Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939-7/DF, que questionava o conteúdo da Emenda Constitucional 3 de 1993, na qual no art. 2º, que autorizava a União a instituir o IPMF, percebe-se que o Rel. Min. Sydney Sanches decidiu pela inconstitucionalidade, em virtude de afrontar os dispositivos constitucionais imutáveis, também denominados cláusulas pétreas, tais quais o art. 60, § 4.º, inciso I, e art. 150, III, b, e VI, a, da CF.

Desta forma, não restam dúvidas de que as imunidades estão na mesma posição hierárquica dos direitos fundamentais integrantes do catálogo do art. 5º da Constituição Federal, logo, não podem ser abolidas por Emendas Constitucionais, devido ao seu aspecto material estar ligado à relevância do bem jurídico tutelado.

Nessa linha de raciocínio, merece transcrição o ensinamento de Luciano Amaro (2022, p. 70):

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. Yonne Dolácio de Oliveira registra o “domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva”.

Outrossim, as imunidades estão definidas na Seção II, do Título VI, da CF/88, ao lado de outros princípios, que tutelam os direitos e as garantias dos contribuintes, impondo ao Estado um não fazer do poder de tributar. Assim, infere-se que a Constituição conferiu as imunidades *status* de princípios, que servem como fundamento para a interpretação, o conhecimento e a aplicação do direito positivo.

O Hugo Brito de Machado (2004, p.273) afirma acerca da interpretação das imunidades tributárias:

Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se pre-valorasse o sentido estritamente literal. [...] A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação (Machado, 2004, p. 273).

Infere-se, dessa lição, que o intérprete, para alcançar os valores fundamentais dos princípios constitucionais, devem utilizar-se, diante das normas imunizantes, a interpretação teleológica e sistemática e não somente a exegese literal. Pois, torna-se de fundamental importância revelar o verdadeiro significado das imunidades positivadas pelo Constituinte Originário.

Evidencia-se, no presente trabalho, o estudo da imunidade tributária cultural, também conhecida como imunidade da informação, dos livros ou da imprensa, que

está prevista no art. 150, inciso IV, letra “d”, da Constituição Federal, na seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]  
VI – instituir impostos sobre: [...]  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

Depreende-se do texto constitucional que se trata de uma imunidade objetiva, pois atinge bens ou coisas – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Outro destaque, é uma norma constitucional de eficácia plena e de aplicabilidade imediata. Assim, não necessita de edição de lei infraconstitucional para regulamentá-la.

Logo, percebe-se que essa norma tributária imunizante se destina ao específico fim de fomentar o acesso à informação e à cultura, neste contexto de livre exposição do pensamento e da atividade científica, intelectual e artística, sem a importunação dos custos dos tributos. Assim, tornando-se capaz de melhorar o nível técnico, político, intelectual, moral e humano da sociedade.

Para reforçar essas observações, são as palavras do ilustre professor Ricardo Alexandre (2016, p. 183):

A imunidade visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5.º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea.

Importante esclarecer que a imunidade tributária cultural puramente objetiva atinge tão somente os bens ou coisas previstas na letra “d” da norma supracitada, ou seja, o objeto livro está imune de imposto, porém o empresário da livraria não é imune, devendo pagar IR pelos rendimentos da venda dos livros.

#### **4.2 Software com imunidade cultural consolidada: aplicação extensiva do art. 150, inciso IV, letra “d”**

Este subtópico se preocupa em trazer os *softwares* com imunidade tributária cultural, que são equiparados as ideias dos livros eletrônicos, qual seja, propagador

de informações e cultura, segundo a jurisprudência dos Tribunais. No entanto, para gozarem de imunidades, necessitam de intervenção do Poder Judiciário.

Em que pese não ser o objeto central deste estudo, analisar a construção do entendimento dos Tribunais Superiores sobre a imunidade cultural, mas tão somente entender a aplicação extensiva, na qual busca a teleologia fundada no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República. Com isso, utiliza-se dos métodos sistemático e teleológico para interpretar o texto constitucional.

No método sistemático, o intérprete busca o sentido da norma jurídica verificando a sua posição no diploma legal na qual está prevista e confronta-a com as demais normas do sistema jurídico. Ou seja, uma norma deve ser entendida no contexto em que se insere e nunca isoladamente.

Ao passo que, no método teleológico, o intérprete busca o sentido da regra jurídica no fim para o qual foi elaborada, pois toda norma goza de finalidade. Assim, a ideia é encontrar o significado que o legislador originário pretendia, logo, evita-se uma interpretação incompatível para a qual foi destinada.

Partindo dessas premissas de interpretação, a ideia da proteção do livro contra tributos, positivada pelo legislador constituinte originário, não pode se limitar à hermenêutica literal da letra da norma, sob pena de não alcançar a teleologia da imunidade cultural, que seria a proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação, na era de novas ferramentas tecnológicas do mundo digital.

Nesta conjuntura, segundo o Hugo Brito de Machado (2004, p.273):

A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe. O entendimento contrário, por mais respeitáveis que sejam, e são, os seus defensores, leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo, especialmente no que concerne à interpretação especificamente constitucional.

Desta forma, dúvidas não podem existir acerca da intenção da norma de imunidade tributária em estudo, que efetivamente pretende difundir o livre acesso à

cultura, à informação e à educação, inclusive, utilizando-se dos novos meios tecnológicos.

Seguindo esse pensamento finalístico, os Ministros do STF, ao julgar RE no 330.817-RJ, acordaram que a imunidade tributária cultural, não se restringe apenas aos materiais didáticos impressos, uma vez que as novas ferramentas digitais visam a transmissão de educação, cultura e informação. Nesse raciocínio, editaram a Súmula Vinculante no 57 do STF, afirmando que a imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/88 alcança tanto os livros digitais (e-book) quanto os suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, tais como os leitores de livros eletrônicos, mesmo que possuam funções acessórias, não somente os livros impressos.

Logo, diante dessa nova tese jurídica de ampliação da norma imunizante cultural para alcançar as novas ferramentas tecnológicas de transmissão de informações do mundo digital, é que os Tribunais vêm estendendo essa imunidade para os *softwares* equiparados aos livros digitais. Essa corrente extensiva já foi apresentada no TJ-RJ, ao julgar a Apelação Cível nº 1996.001.01801, que imunizou o *software* “dicionário Aurélio Eletrônico”, entendendo que a finalidade e o conteúdo desse *software* eram exclusivamente culturais, um verdadeiro propagador de informação e educação.

Recentemente, o TJ-SC reconheceu a imunidade tributária de empresa de *software* e acatou a tese de que a finalidade do *software* na nuvem denominado “Enciclopédia Doutor-IE” permitiu o acesso a livros digitais com informações técnicas automotivas para os profissionais de mecânica automotiva, no Agravo de Instrumento nº 5025285-32.2021.8.24.0000/SC.

Portanto, diante do exposto, percebe-se que os *softwares*, por meio da interpretação extensiva da imunidade tributária cultural, equiparam-se às finalidades dos livros, tais quais propagadores de ideias, de informações e de cultura, sendo assim, recebem a imunidade cultural consolidada na jurisprudência.

#### **4.3 Software com imunidade cultural: aplicando a finalidade da comunicação normativa constitucional**

Fixado no subtópico anterior, os *softwares* considerados imunes por equiparação à ideia pragmática dos livros, que seria divulgar conhecimentos, ideias e informações. Passa-se a buscar a finalidade da norma de imunização cultural para

reconhecer a imunidade dos *softwares* como novos difusores de informação, educação e cultura. Tendo exposto neste trabalho, interpretar, conforme os métodos sistemático e teleológico, é buscar o sentido da norma confrontando-a com as demais normas e princípios do sistema jurídico, bem como com a sua finalidade para qual foi criada.

De forma pragmática e considerando o que foi desenvolvido no presente estudo, o constituinte originário conferiu ao art. 150, inciso IV, letra “d” a finalidade de ser o propulsor capaz de levar o homem à cultura, à informação e à educação, por meio do barateamento, da livre manifestação de pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica. Apesar de tal norma ter sido constituída em 1988, época tecnologicamente distinta da atual, que é denominada sociedade digital.

Ademais, cumpre salientar que tal imunidade visa atender o cumprimento dos direitos e garantias fundamentais da Constituição, tais quais a livre manifestação do pensamento, da atividade científica, da comunicação e da informação dentre outros, mas, especificamente, ao direito à educação.

Desta forma, o *software*, independentemente de sua finalidade, é considerado, tanto na legislação pátria quanto no meio científico-tecnológico, como sendo uma obra literária de cunho intelectual, fruto do esforço humano, desenvolvido em linguagem própria e reconhecida pelos computadores, e é capaz de ser uma nova ferramenta digital que visa a transmissão de educação, cultura e informação, assim como os livros tradicionais. Ainda, os *softwares* perpassam por diversos seguimentos da sociedade, como nas escolas, lares particulares, setores públicos, hospitais, comércio, dentre outros, situação que ficou mais nítida com isolamento social provocada pela pandemia do COVID-19.

No caso, cite-se o *software Servicenow* do estado americano de Washington, conhecido como “*Emergency Response Operations*”, que servia para tomada de decisão rápida para combater os efeitos da COVID-19 no estado. Frise-se que se trata de uma ferramenta digital livre de custos, mas serve para compreender o seu impacto na sociedade do conhecimento, como principal meio de transmissor de informação.

Além disso, os *softwares* podem combater tanto o analfabetismo digital quanto a exclusão digital, que se agravaram com o isolamento social da pandemia, nas classes mais vulneráveis. Assim, essas situações ocorrem, na maioria das vezes, porque essas pessoas alfabetizadas da forma tradicional não possuem

acessos e familiaridades com as novas ferramentas digitais, seja pelo custo dessas tecnologias ou pela sua situação financeira precária.

Portanto, os *softwares* que se destinam a propagar a educação, a cultura e a informação, não podem ser objeto de tributação, devendo o Estado afastar-se da sua competência tributária, para que, desta forma, com o barateamento dos preços, todos possam, independentemente da posição financeira e classe social, ter acesso a esses novos meios de informação e, conseqüentemente, reduzir as desigualdades sociais e regionais na educação e cultura.

Saliente-se que essa imunidade cultural conferida a esses *softwares* não se trata de uma interpretação extensiva, mas, sim, de reconhecer o verdadeiro sentido da comunicação normativa constitucional pretendida pelo legislador constituinte originário.

Finalmente, aqueles *softwares* que têm por finalidade tão somente a obtenção de lucros, vazios de conteúdo informativo e educativo, não devem receber igual tratamento dos *softwares* que são conferidos pela norma constitucional de imunidade tributária cultural.

## 5 CONCLUSÃO

Diante desse estudo, analisamos a imunidade tributária cultural do *software* na nuvem, compreendendo-se que o sentido pragmático da norma expressa no art. 150, inciso IV, letra “d” é alcançar as novas ferramentas digitais provenientes dos avanços tecnológicos, pois essas são os novos difusores de informação, cultura e educação.

Conclui-se que, na legislação brasileira, o *software* está protegido pela Lei nº 9.609/1998, tendo em vista que resulta do esforço intelectual humano, na qual serve como meio de divulgação do pensamento de uma atividade, tecnicamente, especializada, assim como as obras literárias. Portanto, recebe a natureza jurídica de proteção da propriedade intelectual.

Acerca da tributação, verificou-se que, à luz da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) seria o tributo apropriado para incidir sobre os contratos de licenciamento de uso dos *softwares* na nuvem.

No entanto, faz-se urgente o debate jurídico, doutrinário e legislativo sobre os *softwares* na nuvem receberem o mesmo tratamento dos livros digitais, qual seja a imunidade tributária cultural, pois, além de serem obras literárias, são um dos principais meios de transmissão de informação e cultura em uma sociedade digital, que se torna cada vez mais dependente de ferramentas tecnológicas, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário.

Com isso, durante o isolamento social causado pelo vírus SARS-CoV-2, ficou claro o aumento das desigualdades sociais e regionais, englobando não somente as condições financeiras, mas também o acesso aos novos meios digitais. Logo, o Estado, em frente a essas novas questões que surgem com o desenvolvimento tecnológico, deve entender a norma de imunização cultural de acordo com a nova realidade do mundo digitalmente conectado.

Com estas palavras, conclui-se o presente trabalho, o qual teve a finalidade maior de tecer uma análise crítica acerca da imunidade tributária cultural do *software* na nuvem, partindo de considerações gerais que o envolvem e sua tributação para, assim sendo, chegar-se à necessidade de ser reconhecida a imunidade do *software* na nuvem, em virtude de evoluirmos para uma sociedade mais justa e igualitária, principalmente com a possibilidade de acesso à educação, à informação e à cultura para todos, pelos novos meios tecnológicos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

AMARAL, Thiago Abiatar Lopes. **O ICMS e a tributação do *download* de *softwares* no Estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6a ed. 10a tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8a ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2010.

BARBOSA, Jéssyca Verucy Ribeiro. **Tributação indireta sobre os contratos de *softwares*: ISSQN, ICMS – mercadorias ou ICMS - comunicação**. 2022.

Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. **Software: tributação ou imunidade?** 2015. 130 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2015. Salvador, 2015. Disponível em: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/17745>. Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm). Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm). Acessado em: 27 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF**. Brasília, DF. Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT**. Brasília, DF. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659/MG**. Brasília, DF. Relator Ministro Dias Toffoli. 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT**. Brasília, DF. Rel. orig. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **RE no 176.626-0/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrida: MUNPS PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA. Relator Sepúlveda Pertence. 1a Turma. Julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 330.817-RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Jan. Recorrida: ELFEZ EDIÇÃO COMERCIO E SERVIÇOS LTDA. Rel. min. Dias Toffoli, P, j. 8-3-2017, DJE 195 de 31-8-2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 57**. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Publicado: DOU de 24/04/2020, Seção 1, p. 1. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula816/false>. Acesso em: 27 out. 2022.

CARVALHO, André C. P. L. F. de; LORENA, Ana Carolina. **Introdução à computação: hardware, software e dados**. 1. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FIGUEIREDO, Gabriel Lucas Carneiro. **A tributação do software disponibilizado em nuvem (software as a service) nas convenções para evitar a dupla tributação da renda**. 2017. 104 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/18814>. Acesso em: 27 out. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Licenciamento e o sublicenciamento de programas de software**. Revista de Imposto de Renda, n. 270, jan., São Paulo: CERFIR, 1990.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Thomson Reuters Brasil, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, *software*, cultivares, nome empresarial, título de estabelecimento, abuso de patentes**. 6. ed., rev. e ampl. Barueri [SP]: Manole, 2018.

STF. **PLENO – ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de *software* (1/2)**. Brasília: Supremo Tribunal Federal (STF), 2020. (101 min.), son., P&B. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=l5YFvVok-GE&t=24s>. Acesso em: 27 abr. 2022.

STF. **PLENO – ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de *software* (2/2)**. Brasília: Supremo Tribunal Federal (STF), 2020. (118 min.), son., P&B. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=3lASqGqqfzU>. Acesso em: 27 abr. 2022.

TAURION, Cezar. ***Cloud Computing: Computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia***. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Apelação Cível 1996.001.01801/TJRJ**. Disponível em: <http://www4.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=0&Version=1.1.19.0>. Acesso em: 27 out. 2022.

TRIBUNAL DE SANTA CATARINA. **Agravo de Instrumento nº 5025285-32.2021.8.24.0000/SC**. Rel. Desembargador Luiz Fernando Boller. Agravante: DR-IE COMERCIO DE LIVROS [...]. Agravado: MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS. Julgado em: 03/08/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sc/1257833058/inteiro-teor-12578331087aab3c1ec>. Acesso em: 27 out. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. rev., e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERAS, Manoel. ***Cloud Computing: Nova Arquitetura da TI***. Rio de Janeiro: BRASPORT, 2015.

## DECLARAÇÃO DE REVISÃO ORTOGRÁFICA

Eu, Julie Ane de Araújo Lemos, graduada em Pedagogia pela Universidade Federal do Piauí e pós-graduanda em Revisão Textual pela Faculdade Unyleya, declaro para o Centro Universitário UNINOVAFAPI que revisei o Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado em Direito intitulado **A Imunidade Tributária Do Software Na Nuvem**, dos alunos Antônio De Jesus Da Silva Machado, Antônio Erasmo Alencar Feitosa, Murilo De Araújo Silva. Declaro ainda que o presente trabalho encontra-se de acordo com as normas ortográficas e gramaticais vigentes.

Teresina, 03 de novembro de 2022.



Julie Ane de Araújo Lemos

CPF: 175.250.997-82