

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Matheus Alves dos Santos**

**ANÁLISE DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS SOBRE AS  
NOVAS TECNOLOGIAS DE FORNECIMENTO DE SOFTWARE**

**PORTO ALEGRE**

**2019**

**MATHEUS ALVES DOS SANTOS**

**ANÁLISE DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS SOBRE AS  
NOVAS TECNOLOGIAS DE FORNECIMENTO DE SOFTWARE**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Andrei Pitten Velloso

**PORTO ALEGRE**

**2019**

**MATHEUS ALVES DOS SANTOS**

**ANÁLISE DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS SOBRE AS  
NOVAS TECNOLOGIAS DE FORNECIMENTO DE SOFTWARE**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Andrei Pitten Velloso

Conceito Final: \_\_\_\_\_.

Aprovado em: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ – UFRGS

---

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ – UFRGS

---

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso – UFRGS

## RESUMO

Este trabalho tem como enfoque o conflito de competência entre o ICMS e o ISS sobre as novas tecnologias de fornecimento do software, e como estas podemos citar o *download*, *software as a service* e o *streaming*. Inicialmente, o estudo faz uma análise dos conceitos de software, tanto no âmbito legislativo, como âmbito do direito privado. Após, entramos no estudo das características do ICMS e do ISS, seus fatos geradores, bem como a análise das hipóteses de incidência sobre os programas de computador e seu entendimento jurisprudencial. Tanto os Estados, quanto os Municípios estão, a todo custo, tentando buscar novas fontes de arrecadação, por se tratar de novas formas de operação de *software*, faz com que se tornem um dos principais alvos dos entes. Em razão dessa disputa, muitas normas foram criadas, a fim de possibilitar a incidência desses tributos sobre as novas tecnologias, gerando um ambiente de insegurança jurídica. A partir de uma análise sobre cada operação, foi possível observar quais normas regem sobre qual operação, e qual o tributo deve incidir em cada caso. O STF tem buscado minimizar esses conflitos, a principal ferramenta utilizada são as jurisprudências, com o objetivo de enquadrar as novas tecnologias nas hipóteses de incidência dos tributos, a Suprema Corte entendeu que é preciso fazer uma interpretação mais abrangente dos conceitos, possibilitando a tributação destes. Com isso, foi possível chegar à conclusão de que o ISS deve incidir sobre as operações que são caracterizadas pela cessão de direito de uso, apesar da adoção do conceito jurídico de serviço demonstrar a inconstitucionalidade da hipótese. Entretanto, em relação ao ICMS se concluiu que é inconstitucional sua incidência sobre o download, tendo em vista que se trata de um bem intangível que é comercializado. Essa conclusão relativa ao ICMS pode ser reavaliada caso o conceito de mercadoria seja alterado jurisprudencialmente pelo STF, seguindo o exemplo do da alteração conceito de serviço.

**Palavras-chave:** Software. Tributação. ICMS. ISS. Download. SaaS. Streaming

## ABSTRACT

This work has focused on the competence's conflict between the ICMS and the ISS over new technologies of software supply, such as we can quote the download, software as a service and streaming. Initially, the study analyzes the software concepts, as in the legal context, well as in the private law context. After, we enter in the study of the characteristics of the ICMS and ISS, your generating facts, as well as the analysis of the taxation incidence hypothesis over this computer programs and the jurisprudential understanding. The States as well as the Municipalities are looking for news sources of collection, for being new ways of software negotiation, causes them to become one of the main targets of the entities. This dispute created many statutes, in order to enable the incidence of these taxes over new Technologies, generating na enviroment of legal insecurity. From na analysis about each negotiation, was possible to observe which statutes rules which negotiation, and what tax should be applied. The STF is looking for minimize conflicts, the main tool used are the jurisprudence, who has the objective to fit the new technologies in the taxes hypotheses of incidence. The Supreme Court understood that it is necessary to make a more embrening interpretation, enabling taxation. Thereat, was possible to reach the conclusion of wich the ISS should to incide over negotiations which are characterized by assignment of using right, despite the adoption of the law concept of service shows the hypothesis unconstitutionality. However, in relation to ICMS was concluded that it is unconstitutional your incidence over the download, owing to an intangible object commercialization. This conclusion related to ICMS can be reassessed if the goods concept be changed jurisprudentially by STF, following the example of the service concept amendment.

**Key words:** Software. Taxation. ICMS. ISS. Download. SaaS. Streaming

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ADI** – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- Art.** – Artigo
- CC** – Código Civil
- CF** – Constituição Federal
- CD** – Compact Disc
- CIDE** - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- Confaz** – Conselho Nacional de Política Fazendária
- CTN** – Código Tributário Nacional
- DJ** – Diário de Justiça
- DJe** – Diário de Justiça Eletrônico
- DL** – Decreto-Lei
- DJU** – Diário de Justiça da União
- DOU** – Diário Oficial da União
- EC** - Emenda Constitucional
- ICMS** – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
- ISS** - Imposto Sobre Serviços
- LC** – Lei Complementar
- Min.** – Ministro
- MT** – Mato Grosso
- RE** – Recurso Extraordinário
- REsp** - Recurso Especial
- SaaS** – *Software as a Service*
- SP** – São Paulo
- STF** - Supremo Tribunal Federal
- STJ** - Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. O CONCEITO DE SOFTWARE.....</b>	<b>11</b>
1.1 RELATO HISTÓRICO.....	12
1.2 O CONCEITO JURÍDICO DE <i>SOFTWARE</i> .....	12
1.3 OBRIGAÇÃO DE DAR X OBRIGAÇÃO DE FAZER.....	13
1.4 NOVAS TECNOLOGIAS DE FORNECIMENTO DE SOFTWARES.....	15
<b>2. O</b>	<b>O</b>
<b>ICMS.....</b>	<b>17</b>
2.1 CONSTITUIÇÃO HISTÓRICA DO ICMS NO BRASIL.....	17
2.2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS.....	19
2.3 FATO GERADOR.....	20
2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O ICMS.....	21
<b>2.4.1 ICMS</b>	<b>-</b>
<b>mercadorias.....</b>	<b>21</b>
2.5 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	23
<b>2.5.1 Critério</b>	<b>Critério</b>
<b>Material.....</b>	<b>23</b>
<b>2.5.2 Critério</b>	<b>Critério</b>
<b>Espacial.....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.3 Critério Temporal.....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.4 Critério Subjetivo.....</b>	<b>25</b>
<b>2.5.5 Critério Quantitativo.....</b>	<b>25</b>
2.6 SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS EM <i>SOFTWARES</i> .....	26
2.7 INCIDENCIA DE ICMS SOBRE O <i>SOFTWARE</i> DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA.....	27

<b>3.</b>		
<b>ISS.....</b>		<b>30</b>
3.1	CONSTITUIÇÃO HISTÓRICA DO ISS NO BRASIL.....	30
3.2		PRINCIPAIS
	CARACTERÍSTICAS.....	31
3.3		FATO
	GERADOR.....	33
3.4	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSITUIR O	
	ISS.....	33
<b>3.4.1</b>	<b>Lista</b>	<b>de</b>
	<b>Serviços.....</b>	<b>34</b>
<b>3.4.2</b>	<b>O</b>	<b>Conceito</b>
	<b>Serviço.....</b>	<b>34</b>
3.4.2.1	O conceito de serviço segundo a	
	jurisprudência.....	35
3.5	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO	
	ISS.....	38
<b>3.5.1</b>	<b>Critério Material.....</b>	<b>38</b>
<b>3.5.2</b>	<b>Critério Espacial.....</b>	<b>39</b>
<b>3.5.3</b>		<b>Critério</b>
	<b>Temporal.....</b>	<b>39</b>
<b>3.5.4</b>		<b>Critério</b>
	<b>Subjetivo.....</b>	<b>39</b>
<b>3.5.5</b>		<b>Critério</b>
	<b>Quantitativo.....</b>	<b>40</b>
3.6	SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS EM	
	SOFTWARES.....	41
<b>3.6.1</b>	<b>Software por encomenda, com transmissão dos direitos</b>	
	<b>autorais..</b>	<b>42</b>
<b>3.6.2</b>	<b>Software por encomenda, com transmissão da propriedade apenas</b>	
	<b>da cópia entregue.....</b>	<b>42</b>
<b>3.6.3</b>	<b>Software por encomenda, sem qualquer transmissão de</b>	
	<b>propriedade.....</b>	<b>42</b>



3.7	INCIDÊNCIA DE ISS EM SOFTWARE DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA.....	42
<b>4.</b>	<b>CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS.....</b>	<b>46</b>
4.1	A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA.....	46
4.2	SOFTWARE: ICMS X ISS.....	47
4.2.1	<b>Software</b> via <b>Download</b> .....	<b>49</b>
4.2.2	<b>Software</b> as a <b>Service</b> – <b>SaaS</b> .....	<b>51</b>
4.2.3	<b>Streaming</b> .....	<b>53</b>
<b>5.</b>	<b>ANÁLISE DOS ENTENDIMENTO DO STF.....</b>	<b>57</b>
5.1	DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O DOWNLOAD.....	57
5.2	DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O “LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO”.....	59
5.3	UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO PARA OS CONFLITOS.....	62
<b>6.</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>64</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>66</b>

## INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da informática tem sido tão rápido, que se tornou difícil de acompanhar as novidades que estão surgindo. Hoje em dia, podemos nos comunicar, trocar informações de forma imediata e com qualquer pessoa no planeta. Há 20 anos atrás era impossível de se imaginar que poderíamos ter uma videolocadora em nossas casas, que pudesse ser acessada a qualquer momento através da internet.

Essa mudança do mundo físico, para o mundo virtual, onde não ocorre relação com a materialidade, vem causando muitas alterações no nosso dia a dia, comportamentos são mudados, hábitos, e isso não seria diferente em relação ao Direito.

O universo da informática tem como base o *software*, que é o responsável pela execução de várias funções vitais, basicamente tudo que envolva tecnologia atualmente é organizado por um *software*, seja computadores, celulares, aplicativos.

Conjuntamente com o avanço da Internet, nasceu o *e-commerce*, que nada mais é do que a compra e venda de produtos pela web, e dentro desses produtos estão os *softwares*, que em sua origem era vendidos conjuntamente com os computadores, e após “conquistaram” sua liberdade, puderam ser vendidos por meio de um suporte físico independente, como CD-ROM ou disquetes.

Com o comércio virtual, surgiram novas formas de se vender um software, agora, sem a necessidade de um suporte físico para entregar ao consumidor. O download, o Software as a Service e o streaming, logo se tornaram o meio mais utilizado para se adquirir ou acessar um programa, muito pela sua praticidade e rapidez.

A partir desse momento, a jurisprudência do STF em relação a incidência tributária sobre os softwares, que até então estava pacificada, precisou se adaptar à nova realidade. Poderia o ICMS incidir sobre essas novas formas de aquisição de *softwares*? Ou será que o ISS é o tributo competente para tributá-las?

O Supremo já se manifestou quanto à distinção dos *softwares* e suas hipóteses de incidência tributária, a classificação foi baseada na natureza do negócio jurídico, caso o software fosse produzido em grande escala, a fim de atender um público não determinado, seria denominado de software de “prateleira”, incidindo o ICMS na operação, e caso o *software* fosse feito sob encomenda (personalizado), visando um usuário específico, incidindo o ISS, por ser considerado uma prestação de serviço.

Em relação aos novos tipos de aquisição do software, o STF apenas manifestou acerca do *download*, mais especificamente na ADI nº 1945, na qual entendeu que é

possível a incidência do ICMS sobre a aquisição de softwares via *download*. Ainda é aguardado o julgamento da ADI, a fim de que se tenha um entendimento definitivo da Corte.

Outro entendimento do STF, que deve alterar a forma de como vemos o conceito de serviço, principal delimitador da incidência do ISS, é do RE nº 651.703, onde o Supremo entendeu ser possível uma interpretação mais abrangente dos conceitos presentes no texto constitucional, algo que interfere diretamente nas hipóteses de incidência do tributo.

O trabalho terá por objetivo o estudo das hipóteses de incidência do ICMS e do ISS nas aquisições de software, por meio do *download*, *SaaS* e do *streaming*, conjuntamente com a análise de como o STF vem lidando com os conflitos de competência que surgem, decorrente da rápida evolução da informática.

Inicialmente será tratado sobre o conceito de software, tanto na esfera civil, quanto no âmbito jurídica, presente na Lei nº 9.609/1998. Logo em seguida, veremos como se dá a classificação do software feita pelo STF, considerando a natureza do negócio jurídico, seja caracterizado pela obrigação de “dar”, ou pela obrigação de “fazer”.

Os dois capítulos subsequentes serão destinados ao estudo do ICMS e ISS, observando os seus dispositivos legais, suas constituições históricas, as características, e principalmente as hipóteses de incidência sobre os softwares e o entendimento jurisprudencial de cada imposto sobre os programas.

No quarto capítulo do trabalho, será abordado o conflito de competência existente entre os tributos com enfoque nos softwares e sua aquisição por meio de *download*, *SaaS* e *streaming*, e como o judiciário e o legislativo têm enfrentado essa situação.

O último capítulo será reservado à análise dos entendimentos do STF, que têm por objetivo minimizar os confrontos que estão ocorrendo entre os entes. Após a análise, serão dadas algumas perspectivas sobre o futuro do tema, bem como uma proposta de solução à curto prazo para a tributação dos negócios que permitem o acesso a esses programas de computador, a fim de estabelecer uma certa previsibilidade ao contribuinte.

Feita as observações iniciais referentes ao trabalho, passo agora ao estudo das questões, até aqui, levantadas.

## 1. O CONCEITO DE SOFTWARE

Para o desenvolvimento deste trabalho, é de extrema importância falarmos da definição do que é o *software*, isto nos ajudará a entender melhor como se enquadra atualmente a incidência da tributação em cada tipo de programa de computação.

Inicialmente, cabe lembrar que a palavra “*software*” é proveniente do inglês, e que em uma tradução literal significa suave ou macio. Porém, em seu sentido existencial, a palavra se refere à um dispositivo lógico, que é integrado por componentes eletrônicos que são necessários para realizar um trabalho específico.

O *software* é uma consecutividade de instruções escritas que são lidas, e processadas por uma máquina (computador) com o intuito de executar tarefas previamente determinadas. Também pode ser definido como os programas que gerem o sistema “lógico” do computador.

Para melhor entendermos o conceito de software, trago o conceito da palavra “*software*” no vocabulário brasileiro, usarei a definição do Dicionário Aurélio<sup>1</sup>, que explica que software é:

*“1. Em um sistema computacional, o conjunto dos componentes que não fazem parte do equipamento físico propriamente dito e que incluem as instruções e programas (e os dados a eles associados) empregados durante a utilização do sistema. 2. Qualquer programa ou conjunto de programas de computador. 3. P. ext. Produto que oferece um conjunto de programas e dados para uso em computador”*

O termo *software* é muito abrangente, e engloba várias derivações, entretanto iremos nos atentar às duas principais:

- a) *software* operacional – são geralmente denominados de *softwares* básicos, e tem como funcionalidade o controle do sistema operacional do computador e seus

---

<sup>1</sup> AURELIO, O minidicionário da língua portuguesa. 4ª edição. 7ª impressão – Rio de Janeiro, 2002.

derivados. Em uma linguagem mais técnica, esses softwares são encarregados do funcionamento do *Hardware*.

- b) *software* aplicativo – são criados com o intuito de executar tarefas específicas dentro do computador, isso ocorre após dispositivo “ler” o programa, os aplicativos fornecem informações necessárias para que se execute essas ações.

## 1.1 RELATO HISTÓRICO

A concepção inicial de *software* surgiu com a criação dos primeiros computadores, nessa época os programas de computador eram “presos” ao *hardware*, ou seja, eles eram fabricados e vendidos com os seus códigos fontes.

Sendo assim, era impossível se comercializar o *software* em si, somente o programa que já estivesse instalado no computador. Contudo, em 1984, Richard Stallman<sup>2</sup> modificou esse cenário, ele criou o Projeto GNU, que tinha como objetivo central a criação de um mecanismo legal que garantisse a todos os usuários o direito de copiar, redistribuir e alterar um *software*.

Esses tipos de programas de computador receberam a nomenclatura de *softwares* “livres”, porque agora poderiam ser vendidos separadamente do dispositivo. Com a disponibilidade do código da fonte, se possuía uma maior liberdade para se alterar o *software* em benefício próprio, usando o, assim, para fazer novos *softwares*.

Dessa forma surgiram os softwares de atualmente, que podem ser divididos em vários subgrupos. No tópico a seguir será analisado o conceito do software no ponto de vista jurídico.

## 1.2 O CONCEITO JURÍDICO DE SOFTWARE

---

<sup>2</sup> Richard Stallman era funcionário do Laboratório de Inteligência Artificial do MIT (Massachusetts Institute of Technology), onde passou por uma experiência negativa com um *software* comercial e com isso criou o projeto GNU (compilador, editor de textos, shell, etc.) Artigo sobre a História do *Software* Livre. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/software/A-Historia-do-Software-Livre/>>. Acesso em: 18/05/2019

No âmbito jurídico, o tema de tributação sobre programas de computador é muitas vezes alvo de pesquisas e discussões. Isto é devido ao rápido processo de evolução tecnológica, e tem se tornado cada vez mais difícil classificar os tipos softwares a fim de tributá-los.

Para ajudar nessa classificação, os legisladores brasileiros definiram o que seria software no artigo 1º da Lei nº 9.609 de 1998, que foi criada com objetivo de proteger a propriedade intelectual dos softwares. Essa é a única definição de *software* que podemos encontrar na legislação brasileira:

*“ 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. Lei nº 9.906/1998”.*

Como pode se ver, é muito rasa as disposições sobre o que seria *software* em dispositivos legais, aumentando a dificuldade para se estabelecer parâmetros e limites para a competência tributária. A descrição de *software* presente no artigo 1º da Lei nº 9.609/98 é atribuída apenas aos antigos programas de computadores, que eram “presos” aos *hardwares*. Isso demonstra o quão está desatualizada a nossa legislação nesse sentido.

Buscando acompanhar a evolução tecnológica, o Supremo Tribunal Federal determinou a separação dos softwares em categorias, através de jurisprudência. O Tribunal dividiu em dois grupos, os *softwares standard* (prateleira), caracterizados pela obrigação de dar, e os *softwares* personalizados, caracterizados pela obrigação de fazer, incidindo respectivamente o ICMS (mercadoria) e o ISS (serviço), sobre o valor integral do programa de computador, conforme a situação concreta.

Para que a tributação seja corretamente aplicada sobre os programas de computador, é estritamente necessário estabelecer princípios básicos a fim de definir o objeto da relação jurídico. Trata-se, portanto, do conceito de obrigação de “dar” e de obrigação de “fazer”, que serão analisados a seguir.

### 1.3 OBRIGAÇÃO DE DAR X OBRIGAÇÃO DE FAZER

Atualmente as duas incidências que ocorrem nos *softwares*, são o ICMS e o ISS. Para que haja a incidência do ICMS a operação tem em seu cedro a obrigação de dar, e para que ocorra a incidência do ISS tem que existir a obrigação de fazer. Para adentrar neste assunto, usarei o conceito básico do Professor Orlando Gomes<sup>3</sup> quanto a distinção da obrigação de *dar* e *fazer*:

*“A distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações de coisa supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer e vice-versa”.*

Vale citar, também, a doutrina do civilista Carlos Roberto Gonçalves<sup>4</sup>, que caminha ao encontro desse sentido:

*“As obrigações de fazer diferem das obrigações de dar principalmente porque o credor pode, conforme as circunstâncias, não aceitar a prestação por terceiro, enquanto nestas se admite o cumprimento por outrem, estranho aos interessados (CC, art. 305). No entanto, a distinção entre as duas modalidades sofre restrições na doutrina contemporânea, tendo em vista que dar não deixa de se fazer alguma coisa.*

*[...]*

*Em regra, nas obrigações de entregar, concentra-se o interesse do credor no objeto da prestação, sendo irrelevantes as características pessoais ou qualidades do devedor. Nas obrigações de fazer, ao contrário, principalmente naquelas em que o serviço é medido pelo tempo, gênero ou qualidade, esses predicados são relevantes e decisivos”.*

Portanto, fica claro que os prestadores de serviços são aqueles que estão dispostos e aptos a praticar um ato específico (obrigação de fazer), sendo esse um

---

<sup>3</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. P.48

<sup>4</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil esquematizado, volume 1*. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 471

esforço imaterial em favor do contratante do serviço, e em razão desse serviço prestado receberá em troca uma remuneração previamente estipulada, geralmente. Assim como as operações que envolvem a circulação de mercadoria, tem como objetivo dar algo específico (obrigação de dar).

#### 1.4 NOVAS TECNOLOGIAS DE FORNECIMENTO DE *SOFTWARES*

No início do desenvolvimento dos softwares, apenas existia a possibilidade de se “movimentar” um *software* por meio de um suporte físico, como um CD-ROM ou um disquete. Conforme o passar do tempo, e com a evolução da internet, foram surgindo diferentes maneiras de se transferir um software, seja essa transferência feita de modo gratuito ou onerosa.

Utilizando a internet, as operações ficaram muito mais rápidas e fáceis, permitindo a troca entre pessoas do mundo inteiro, como o objetivo do trabalho é o estudo sobre os meios de fornecimento de software, faremos uma breve introdução a cada tecnologia:

a) *Download*: De acordo com Gustavo Brigagão<sup>5</sup>, *download* é “a transferência de dados de um computador remoto para o computador de outro usuário, através de uma rede, denominada de internet”, sendo o *software* padronizado ou personalizado, nesse caso já não é mais necessário o uso de suporte físico na operação.

b) *Software as a Service*: Nessa tecnologia, os dados do software ficam armazenados no que chamamos de *cloud*, ou “nuvem”, um local na internet reservado para a hospedagem desses dados. Com isso, o usuário não precisa mais instalar o programa no seu *desktop*, o *software* poderá ser acessado a qualquer momento através de um navegador web, ou até mesmo por um aplicativo desenvolvido para esse objetivo.

c) *Streaming*: A palavra *streaming* é utilizada para denominar um “fluxo” contínuo de dados por meio da internet. Por esse meio, o fluxo de dados ocorre ao mesmo tempo

---

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Wilii Routhmann* – São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 612.



que a mídia é reproduzida ao usuário, sendo assim, não é mais necessário que se faça o *download* para ter acesso ao conteúdo, seja ele uma música, vídeo ou um *software*.<sup>6</sup>

Em busca de uma maior arrecadação, surgiram várias disputas quanto à tributação dessas novas tecnologias. Como vimos, os *softwares* de prateleira estão sobre a competência dos Estados, e os *softwares* personalizados estão sobre a competência dos Municípios. Atualmente não existe muitas disposições legislativas sobre essas novas tecnologias em relação à sua tributação, vendo essa lacuna, os entes tentam de todas as formas trazer as atividades para a sua competência.

Nos próximos capítulos iremos analisar de que maneira os conflitos entre os tributos ocorrem em cada situação. Inicialmente veremos como se dá a materialidade de incidência dos impostos, começando pelo ICMS, em seguida pelo ISS.

---

<sup>6</sup> Vários autores. *Contraponto Jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 1294.

## 2. O ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações foi instituído como um tributo de competência estadual, concebido no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.<sup>7</sup>

Os Estados e o Distrito Federal são os agentes políticos competentes para atribuir o imposto. Todavia, no âmbito das operações e prestações relativas à importação, a Constituição Federal institui que é de direito dos Estados os impostos onde estiver constituída a residência ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (art. 155, IX, a).

O contribuinte, aquele qual produziu o fato gerador, é qualquer pessoa, física ou jurídica, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Também são considerados contribuintes a pessoa física ou jurídica, ou mesmo o contribuinte não habitual, que realize operações de importação, tanto aquela que é destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, e adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas.

De acordo com Leandro Paulsen, os requisitos de “habitualidade” e de “volume” constituem requisitos de difícil aferição, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não se compadecem com a rigidez da tipicidade tributária.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto Federais, estaduais e municipais*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 245.

## 2.1 CONSTITUIÇÃO HISTÓRICA DO ICMS NO BRASIL

O surgimento deste tributo se deu por meio da Emenda n. 18 / 65 à Constituição de 1946, sendo nominada apenas com as siglas ICM, o objetivo de sua criação foi substituir o imposto sobre vendas e consignações dos estados, chamado de IVC, que é considerado o embrião do ICMS.

Segundo Cláudio Carneiro, o ICMS teria nascido da “fusão” de seis impostos, sendo eles: imposto sobre circulação de mercadorias; sobre minerais; sobre combustíveis líquidos e gasosos; sobre energia elétrica; sobre transportes e sobre comunicações.<sup>9</sup>

Com o início da ditadura militar, ocorreu a racionalização do sistema tributário, ao menos o início dela, e a codificação do Direito Tributário, e desde esse momento o ICM vem se apresentando como imposto problemático. Naquela época os juristas e economistas viam o imposto como um tributo ultrapassada, em cascata, que seria propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento do país.

Em razão de todos esses motivos explicitados acima resolveu-se substituí-lo por um imposto “não cumulativo” que tivesse como fatos jurígenos a realidade econômica das operações promotoras da circulação econômica de mercadorias e serviços como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo.

Com a Assembleia Nacional Constituinte de 1987, os Estados-Membros exigiram uma maior independência e autonomia financeira em relação à União. Estava em discussão se deveria ser criado um “outro” tipo de imposto de competência dos Estados, o então ICMS, ou então criar um novo imposto utilizando o modelo dos IVA's europeus (*la taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido*), que consistia na ideia de englobar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer

---

<sup>9</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais* – 4 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 241

Natureza (ISSQN) municipal nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais.<sup>10</sup>

Com o advento da Carta Magna de 1988 foi constituído o ICMS, (art. 155, inciso II, CF<sup>11</sup>) que nada mais é do que a aglomeração de seis impostos incluindo o antigo ICM, abarcando agora os serviços de transporte e comunicação.

Com isso, se tornou o imposto de maior arrecadação do país, fazendo com que as guerras fiscais estourassem, tendo assim a CF de 1988 abordado de forma extensiva o ICMS. A lei complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir<sup>12</sup>, estabelece a regulamentação sob os pontos controvertidos (art. 155, § 2º, inciso XII da CF/88) tais quais: a definição dos contribuintes, disposição sobre substituição tributária, regime de compensação de imposto, dentre outros.

A partir dessa lei cada Estado institui o tributo por lei ordinária, a qual é regulamentada através de decreto, o chamado “regulamento do ICMS” ou apenas “RICMS”, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

## 2.2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

No que tange as características gerais do ICMS, são destacáveis as seguintes, conforme Cláudio Carneiro<sup>13</sup>:

- a) Fiscal: essa é a principal finalidade do ICMS, tendo em vista que é a principal fonte de arrecadação dos Estados. Contudo, quando assume sua faculdade de ser seletivo (art. 155, § 2º, III, da CF) o tributo funciona como uma forma de controle dos Estados e do Distrito Federal na economia, e até de uma certa maneira no controle do comportamento da sociedade, como na tributação elevada sobre bebidas alcoólicas e fumo, com o objetivo de controlar o consumo.

---

<sup>10</sup> Artigo. “Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo”. Disponível em: <[www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10516](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516)>. Acesso em: 18/05/2019.

<sup>11</sup> Art. 155 da Constituição Federal – “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

<sup>12</sup> A Lei recebeu esse nome em homenagem ao ex-deputado federal Alberto Kandir, que foi o responsável pela sua elaboração.

<sup>13</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais* – 4 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 241

- b) Seletivo: essa característica é responsável pela variação da alíquota em função da essencialidade do produto, ou seja, o bem essencial para as pessoas tem uma alíquota reduzida em comparação à produtos supérfluos.
- c) Real: o ICMS é estabelecido e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado, ou seja, incide em razão da coisa, objeto de tributação.
- d) Não vinculado: o fato gerador deste imposto ocorre independente de qualquer prática do Estado específica que esteja relacionada ao contribuinte, ou seja, um fato do indivíduo, conforme está disposto no art. 16 do CTN.
- e) Não cumulativo: constante o art. 155, § 2º, I, da CF e o art. 19 da LC n. 87/96, o ICMS é um imposto não cumulativo, sendo assim, tudo o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços será compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Para que aconteça a compensação, é assegurado ao sujeito passivo creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, sendo a mercadoria destinada ao seu consumo ou uso ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Entretanto o mesmo não ocorre com a entrada de mercadorias ou serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas.
- f) Indireto: O ICMS permite o fenômeno da repercussão tributária, ou seja, o repasse financeiro do tributo, em razão disso, ele é considerado indireto. Essa característica faz com que o tributo seja pago por no mínimo duas pessoas, o contribuinte que por lei tem que pagar o imposto, e o contribuinte de fato, que acabar por sofrer o desgaste da repercussão, pagando o preço embutido no produto.
- g) Plurifásico: ele incide sobre todas as fases da cadeia de circulação. Entretanto, temos exceções a essa regra, na forma do art. 155, § 2º, XII, alínea a, da CF<sup>14</sup>, como é o caso do ICMS – combustíveis.

### 2.3 FATO GERADOR

---

<sup>14</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

O fato gerador é a situação ou causa previamente estipulada em lei, de conteúdo econômico, que cria a obrigação de pagamento de determinado tributo. Uma vez ocorrido o fato gerador já é o suficiente para que ocorra a obrigação tributária conforme disposto no art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sendo assim o sujeito passivo que realiza o fato gerador é chamado de contribuinte, e para sê-lo não é necessária a formalidade legal de estar inscrito ou estabelecido. Basta que se pratique o fato gerador com habitualidade ou volume com intuito comercial para sofrer a incidência do ICMS, ou seja, venda de mercadorias, ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou que preste serviço oneroso de comunicação, com habitualidade ou volume com intuito comercial.

O contribuinte é principalmente definido pela habitualidade. Antes da Constituição de 1988 as legislações comparavam a “habitualidade” com o “volume com intuito comercial”, porém, hoje em dia, as legislações os tratam de maneira independente, ou seja, a habitualidade é a repetição, e o volume com intuito comercial é identificado como um volume acentuado que descaracteriza como sendo de uso pessoal.

#### 2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O ICMS

Como já é sabido, o ICMS é um imposto de competência dos Estados, e, também, é o tributo com mais dispositivos constitucionais relativos ao exercício da sua competência tributária. Segundo Eduardo Bottallo<sup>15</sup> o ICMS não é um tributo, “ele é, antes de mais nada, uma sigla, porque sob essa denominação ‘imposto sobre circulação de mercadorias e serviços’ estão compreendidos vários impostos”. Dentre estes vários tributos dá para se destacar três: a) ICMS – mercadoria; b) ICMS – serviço; c) ICMS – importação.

O ICMS – serviços incide sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual. O ICMS – importação tributa a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior, assim como sobre o serviço prestado no exterior. O ICMS – mercadorias incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, pelo fato

---

<sup>15</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *ICMS: Base de Cálculo*. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 74-79. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 116, 2012, p. 76.

deste nicho do ICMS estar ligado ao tema principal do trabalho, será tratado com mais detalhes no tópico seguinte.

#### 2.4.1 ICMS – mercadorias

O ICMS – mercadorias estabelece sua competência fixada pela Constituição com base em três palavras: operação, circulação e mercadoria. Essas palavras e seus significados é o que demarca, constitucionalmente, o exercício do poder de tributar por parte dos Estados.

Pois bem, o ICMS não incide diretamente sobre mercadorias, mas sim sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. O elemento nuclear do imposto é justamente a palavra “operação”, servindo os termos *circulação* e *mercadoria* apenas para qualificar o vocábulo.

Para Geraldo Ataliba e Cleber Giardino<sup>16</sup> a palavra operação representa a ocorrência de um ato jurídico:

*“Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.”*

A operação, conforme ensina Roque Carazza<sup>17</sup>, deve ser regida pelo direito comercial, ser praticada no contexto de atividade empresarial, ter por finalidade o lucro e por objeto uma mercadoria. Portanto se entende que a tributação não ocorre em razão da mercadoria, mas sim pelo negócio jurídico (operação) que o tenha por objeto.

Para caracterizar mercadoria, ela necessita de um fator de extrema importância, a circulação. O termo *circulação* refere-se à transação de mercadoria de uma pessoa para a outra, contudo esta transação deve estar caracterizada como um título jurídico e que promova uma mudança de patrimônio. A principal característica para qualificar os atos

---

<sup>16</sup> ATALIBA, Galdino; GIARDINO, Cleber apud ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 107

<sup>17</sup> CARAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44

de circulação é a mudança de titular, entretanto ela por si só não é bastante, requer também a modificação seja realizada no âmbito de um ato ou de um negócio jurídico

José Souto Maior Borges<sup>18</sup> esclarece a definição do termo "circulação" no comércio:

*“O processo circulatório está demarcado, na vida do comércio, pelo trânsito das mercadorias dos produtos originários aos consumidores finais. Dinamiza-se a circulação mediante sucessivos contratos mercantis, tais como compra e venda, consignação, comissão, depósito penhor. Essas operações são os elos que interligam os diversos estágios ou etapas de circulação por se relacionarem a mutações na propriedade ou posse de mercadoria”.*

Visto isso, temos a incidência do ICMS na operação relativa à circulação de uma mercadoria. A mercadoria é um produto proveniente do comércio, sendo essa característica obtida de acordo com a finalidade que esse bem desempenha numa atividade econômica de ciclo de produção – circulação – consumo.

Um tema ainda muito controverso na doutrina é a qualificação do que seria “mercadoria”, alguns entendem que mercadoria engloba apenas bens corpóreos, outros defendem que devem ser incluídos no conceito de mercadoria bens incorpóreos. Na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, que não teve julgamento de mérito até o momento, o Supremo Tribunal Federal deu sinal de apoiar a tese que defende a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos, a exemplo dos softwares transmitidos por meio eletrônico, que é objeto deste trabalho.

## 2.5 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Como este trabalho é focado na comercialização de softwares, não será feita uma análise geral da regra matriz de incidência do ICMS, e sim com enfoque da incidência sobre softwares.

---

<sup>18</sup> BORGES, José Souto Maior. *apud*. ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. – 1ª. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 108



Inicialmente, analisaremos os aspectos do chamado “antecedente” da regra matriz de incidência do ICMS, conforme abaixo, seguindo a mesma diretriz do mestre Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>.

### **2.5.1 Critério Material**

O critério material do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que a operação ou a prestação tenha iniciado em território internacional.

Em relação aos *softwares*, o Supremo Tribunal Federal definiu uma divisão entre licenciamento de programa e *software* para comercialização, sendo que no primeiro caso haverá incidência de ISS, enquanto, no segundo, de ICMS.

O entendimento atual do STF, para à incidência do ICMS em produtos qualificados como *softwares*, é de que seria preciso a produção em grande escala dos programas, podendo estes serem adquiridos indiscriminadamente por qualquer pessoa porque atende de forma impessoal as suas necessidades. São assim chamados de *software* de “prateleira”.

### **2.5.2 Critério Espacial**

É onde ocorre o fato gerador. Portanto, o critério espacial do ICMS é o local da operação para efeitos da cobrança do imposto. Logo, o imposto será devido no âmbito do Estado qual a operação é realizada, por se tratar de um imposto de competência Estadual.

Este conceito está previsto na legislação, mais precisamente no artigo 11 da Lei nº 87/1996, que prevê o local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p . 246.

*I- Tratando-se de mercadoria ou bem:*

*a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador”*

### **2.5.3 Critério Temporal**

Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> explica:

*Compreendemos o critério temporal como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária*

O elemento temporal é determinado pelo artigo 12 da Lei Kadir, nele fica expresso que o momento no qual ocorre o fato gerador é o da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Sendo assim, na hipótese de venda de softwares de prateleira, o elemento temporal seria verificado no momento que, após concluída a compra, o software é retirado do estabelecimento.

### **2.5.4 Critério Subjetivo**

O sujeito ativo é caracterizado pelo Estado no qual se verificar a hipótese de incidência desse tributo, mais especificamente pelo Estado no qual a mercadoria foi adquirida.<sup>21</sup> Em relação ao sujeito passivo, será qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de softwares de “prateleira”, ou seja, aquele que praticar o critério objetivo.

Em caso de importação, a ideia principal permanece, o Estado onde a mercadoria foi adquirida continua sendo o sujeito ativo, entretanto, em relação ao sujeito passivo (contribuinte) será o importador do *software*, sendo a venda direta ou não.

<sup>20</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 26. Ed. – São Paulo. Saraiva, 2014. Pg. 268.

<sup>21</sup> Carneiro, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais** – 4 ed. São Paulo. Saraiva, 2013. Pg. 306.

### 2.5.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é compreendido pela base de cálculo e pela alíquota de imposto.

A base de cálculo do ICMS é, conforme estabelecido no artigo 13 da Lei Kadir, o valor da operação, podendo esse valor englobar o montante do próprio imposto e demais despesas, como seguros, juros, frete, entre outros. No caso dos *softwares* o valor é o do próprio programa, porém muitos Estados também consideram o valor da unidade física do *software* que armazena o programa, sendo CD-ROM, DVD ou algo similar.

A alíquota do ICMS, via de regra, são percentuais que, aplicados sobre a base de cálculo, resultam no valor do imposto devido. As alíquotas variam de Estado para Estado, podem ser divididas em operações internas (variação entre 17% e 19%) e operações interestaduais (variação entre 4%, 7% ou 12%).

## 2.6 SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS EM *SOFTWARES*.

As discussões travadas acerca da tributação de novas tecnologias, especialmente as discussões envolvendo *softwares*, levaram em consideração um precedente do STF firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, que foi publicado em 11/12/1998, no qual restou decidido que a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo (*softwares* de prateleira), estariam sujeitas ao ICMS (cabe destacar que o *software* era comercializado com o suporte físico):

*“EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da*

*norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.<sup>22</sup>*

Segundo o entendimento desse julgado, os “softwares de prateleira” são aqueles caracterizados pela fabricação em série visando muitos consumidores, os programas são vendidos predominantemente armazenados em suportes físicos, incidindo, portanto, o ICMS.<sup>23</sup>

Por sua vez, o “software customizada” se caracteriza por ser aquele desenvolvido de acordo com as solicitações e necessidades específicas de um determinado cliente, razão pela qual neste caso seria predominante a existência de uma prestação de serviço e, portanto, estaria sujeita à incidência do ISS.

Todavia, com o passar do tempo e, consecutivamente, com a evolução da tecnologia, esses conceitos têm sido fortemente questionados, criando diversas discussões sobre o tema, sendo que algumas se encontram pendentes de apreciação pelo Poder Judiciário. Nesse sentido, vale destacar que atualmente é discutido nos Tribunais Superiores a possibilidade de incidir o ICMS sobre o *download* de softwares, no ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 (ADI 1.945), que aguarda o julgamento há mais de 20 anos.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso extraordinário nº. 176626/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Diário Justiça, Brasília, 11 dez 1998, p. 10; RTJ vol.168-01, p. 305

<sup>23</sup> SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. *Computação, comércio eletrônico e serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS* / São Paulo: Almedina, 2017. Pg. 32

O assunto entrou em pauta novamente, e os Ministros do STF no julgamento da Medida Cautelar nos autos da ADI 1.945, em 2010. Nessa oportunidade, os ministros indicaram que, em razão do progresso tecnológico, a natureza corpórea existente no conceito de mercadoria não se mostraria tão significativa a ponto de impedir a incidência de ICMS sobre o *download* de programas de computador.

Pela maioria dos votos, os ministros decidiram pela desnecessidade do exame da Medida Cautelar, mantendo vigente a Lei Estadual do Mato Grosso. O entendimento acima referido, refletia a visão de alguns ministros que não compõem mais o Tribunal, de modo que não é possível anteciper o atual entendimento da Corte.

## 2.7 INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O SOFTWARE DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA

Em consonância com a jurisprudência dos tribunais superiores, sendo relevante transcrever-se a ementa do seguinte aresto do Supremo Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº. 123.022/RS:

*“EMENTA: - TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (“SOFTWARE”). CIRCULAÇÃO.*

*I - Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado “software” fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de Serviços, anexo ao Decreto-lei n. 406/68).*

*II - Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.*

*III - Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do “Word 6, Windows” etc. e colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.*

*IV - Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS.<sup>24</sup>*

Em uma decisão mais recente, em 2018, o entendimento permanece, como se pode perceber neste Recurso Especial Nº 1.553.801 - SP do STJ:

*“SOFTWARE ESPECIAL DE INTERESSE CORPORATIVO. DEFINIÇÃO DO TRIBUTO INCIDENTE. REVISÃO. INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS N. 5 E 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.*

*II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.*

*III - É firme o posicionamento desta Corte segundo o qual os programas de computadores, quando criados e vendidos de forma impessoal, avulsa e aleatória, são tributados pelo ICMS; já o desenvolvimento de softwares personalizados, com exclusividade, para determinados clientes, configura prestação de serviço, sujeitando-se à tributação pelo ISS.<sup>25</sup>*

*[...]”*

<sup>24</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 123.022/RS. Relator: Min José Delgado. Diário Justiça, Brasília, 27 de outubro de 1997. p. 54729.

<sup>25</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1553801/SP. Relator: Min Regina Helena Costa. Diário Justiça, Brasília, 17 de agosto de 2018

Conforme verificamos nas jurisprudências acima em comparação com o Recurso extraordinário nº. 176626/SP, é firme o entendimento de que há incidência do ICMS sobre os *softwares* padronizados, bem como a sua aquisição por *download*.

Os tribunais também entenderam que os *softwares* feitos sob encomenda para determinados usuários sofrem a incidência do ISS, tendo em vista que a legislação brasileira, mais precisamente na Lei nº 9.609/98, trata dos “serviços de informática e congêneres”, englobando o desenvolvimento de *softwares*, entre outras atividades relacionadas ao tema.

No capítulo a seguir, exploraremos mais esse tributo (ISS), quais as suas características e sobre quais atividades recai a sua tributação, também veremos de que maneira se dá sua incidência sobre os *softwares* segundo a jurisprudência.

### 3. ISS

A essência da materialidade do ISS não se restringe apenas ao “serviço”, mas sim a uma “prestação de serviço”, que está interligada com um negócio jurídico caracterizado por uma obrigação de “fazer”.

Tal obrigação de fazer vincula-se à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação de dar.

A exclusividade do ISS sobre a prestação de serviços deve apartar-se das incidências de outros tributos (como é o caso do ICMS), concernentes a específicas, ainda que simultâneas. É o caso de uma empresa que tem por objeto atividades comerciais, e que, geralmente, se sujeita ao ICMS na venda de máquinas (mercadorias). Entretanto, ao realizar serviços de conserto das mercadorias, estará sujeita ao ISS.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. HIDALGO, Mauro. *Impostos sobre serviços: questões polêmicas do ISS*. – 3. Ed.- São Paulo. FISCOsoft Editora, 2016. Pg. 361

Contudo, o tributo não deve incidir no caso do serviço ser classificado como atividade-meio (mera fase de uma operação mercantil), sem autonomia da obrigação principal.

Atualmente, o ISS está previsto no artigo 156, inciso III e § 3º, da Constituição Federal<sup>27</sup>, bem como na Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre normas gerais sobre o tributo, delimitando sua competência. É importante ressaltar que por tratar-se de tributo municipal, cabe à lei ordinária de cada Município regulamentar a matéria. Vale salientar que, segundo a Súmula 69 do STF<sup>28</sup>, as Constituições dos Estados não podem estabelecer limites para o aumento de tributos municipais.

### 3.1 CONSTITUIÇÃO HISTÓRICA DO ISS NO BRASIL

Na época do Brasil-Colônia já existia um tipo de imposto que incidia sobre as artes, os ofícios, as profissões, etc., tributando esses serviços. Obviamente que a nomenclatura desse tributo não era idêntica, e muito menos parecida com a do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), porém vários autores acreditam se tratar do embrião do ISS.

No Estado Absolutista, pouca atenção era dada aos trabalhadores, em razão disso, é muito difícil traçar uma comparação da incidência fiscal da antiguidade com a exigência fiscal atual do tributo. No Brasil em torno de 1812 cobrava-se um valor a título de liberação para o exercício das atividades de lapidários, funileiros, entre outros. Tratava-se de uma espécie de alvará para o funcionamento.<sup>29</sup>

Através da Constituição Federal de 1891, o imposto sobre indústria e profissão foi anexado à competência dos Estados, e tal previsão se manteve para as Constituições seguintes (1934 e 1937). A Constituição de 1946 manteve o Imposto Sobre Indústrias e Profissões, e além disso, instituiu o Imposto Sobre Transações e o Imposto sobre Diversões Públicas.

---

<sup>27</sup> Art. 156 da Constituição Federal – “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

<sup>28</sup> Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 56.

<sup>29</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais – 4 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 119*



A Emenda Constitucional nº 18/1965<sup>30</sup> à Constituição Federal de 1946, alterou a respectiva Carta Magna, e é considerado o “nascimento” do ISS. Porém, na época, havia a questão do ISS ser um novo imposto ou ser um tributo apenas rebatizado.<sup>31</sup>

Com a Emenda Constitucional, o legislador recebeu a tarefa de fixar critérios para distinguir as atividades tributáveis pelo ISS daquelas que estariam sujeitas ao ICM. Com isso, foi instituído o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, que conceituou os serviços tributáveis e elegeu algumas atividades sujeitas ao imposto, que foi alterado posteriormente pelo Ato Complementar nº 27/66 e pelo Ato Complementar nº 34/67 e 36/67 e, mais adiante, revogado pelo Decreto-lei nº 406/68, que adotou o conhecido sistema de “lista de serviços” tributáveis, atualmente disciplinado pela Lei Complementar n. 116/2003.

### 3.2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

O ISS é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Da mesma forma que o Distrito Federal exerce sua competência cumulativa na forma Art.147 da Constituição<sup>32</sup>, a União também poderá exercê-lo com base no mesmo artigo, nas hipóteses em que os territórios não sejam divididos em municípios.

No que tange às características gerais do tributo, podemos elencar as seguintes:

- a) Fiscal: sua principal finalidade é de arrecadar recursos para os municípios e o Distrito Federal;
- b) Direto ou indireto: o critério econômico da repercussão é a regra de classificação de tributos diretos e indiretos. Para o ISS, essa classificação tem divergência, pois depende da situação do mercado, o ISS ora pode ser classificado como indireto, permitindo a transferência do encargo financeiro ao tomador do serviço,

---

<sup>30</sup> Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo Único. Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12. CF 1946

<sup>31</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 79

<sup>32</sup> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

ora se classifica como imposto direto, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal. O STJ entendeu que o ISS é um tributo que admite ser classificado como tributo direto ou indireto a depender do caso;

- c) Real: é instituído e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado;
- d) Residual: ele possui essa característica devido ao fato de não incidir sobre serviços que gerem outros impostos, ressalvadas as hipóteses contidas na Lei Complementar n. 116/2003, nas quais incidirá também o ICMS;
- e) Não vinculado: este imposto tem como fato gerador uma situação que independe totalmente de atividade estatal específica relativa ao obrigado, ou seja, um fato do indivíduo;
- f) Proporcional: as alíquotas do ISS, em regra, são fixas e aplicáveis à base de cálculo, que é o valor da prestação do serviço;
- g) Cumulativo ou de múltipla incidência: este é outro aspecto que possui divergência, a indagação quanto ao ISS ser cumulativo ou não. Apesar de não haver nenhuma menção constitucional sobre a cumulatividade do ISS, como ocorre com ICMS, muitos acreditam que haja essa possibilidade. Essa cumulatividade estaria presente, por exemplo, num serviço que envolvesse prestação de serviços de terceiros. Portanto, foi estabelecido que se um único serviço foi prestado, ocorreu apenas um fato a ser tributado, ou seja, não cumulativo; se há prestação de vários serviços, que diferem entre si, cada um gera a tributação do ISS sem a possibilidade de dedução, ou seja, cumulativo.

### 3.3 FATO GERADOR DO ISS

Conforme visto anteriormente, o ISS tem como fato gerador uma prestação de serviço, que tenha no seu cerne um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de “fazer”. A obrigação de “fazer” pode compreender a prestação de um serviço de utilidade ou até comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível.

A Constituição Federal trata da incidência do ISS sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, e sim, definidos na lei complementar n. 116/2003 (lista de serviços):

*“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.*

*§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. [importação de serviços]*

*§ 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.*

*§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. [serviços concedidos]”*

### 3.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O ISS

Esse é um aspecto problemático deste tributo, o conceito de serviço tributável é uma das questões mais difíceis de definição relativas à competência tributária. Pode-se dividir em duas, sobre a taxatividade da lista de serviços, e sobre quais atividades podem ou não podem entrar na seleta lista.

#### 3.4.1 Lista de Serviços

A questão inicial da lista, era saber se ela é taxativa ou não. Vários juristas difundiam a ideia da inconstitucionalidade da lista, pela razão da definição dos serviços tributáveis afrontar a autonomia municipal. Muitos juristas não aceitavam a existência de uma lei intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência por parte do legislador ordinário municipal.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016. Pg. 80

Por outro lado, existiam juristas como Aliomar Baleeiro<sup>34</sup>, que entendiam pela taxatividade da lista, e que as atividades que fossem sujeitas ao tributo já deveriam estar expressas na edição do Código Tributário Nacional.

Em meados de 1970, o tema chegou ao STF, que logo acolheu, de maneira pacífica o entendimento da taxatividade da lista, ainda que admita uma interpretação extensiva dentro de cada item.<sup>35</sup>

### 3.4.2 O Conceito de Serviço

Sedimentada a tese da taxatividade, a discussão que ainda restava resolver era a conceituação de serviço, já que toda e qualquer atividade de serviço presente na lista seria tributada por ISS. Ou seja, ainda permaneceu em dúvida quais atividades seriam configuradas como serviço e que, por conseguinte, constariam no rol taxativo da Lei Complementar.

Existem, no texto constitucional, diferentes interpretações da palavra “serviço”, tendo o sentido de trabalho, atividade econômica, função, unidades de organização administrativa e parcela que corresponde ao pagamento de uma dívida.<sup>36</sup>

Domina o cenário jurídico tributário a definição civilista de serviço, que se baseia no conceito de “obrigação de fazer”. A partir das definições dos civilistas sobre o real conceito de serviço, ao menos na esfera tributária, em 2009 o STF adotou a definição de obrigação de fazer para conceituar “serviço”, ao julgar o RE nº 112.947-6 no qual se discutia a incidência de ISS na locação de bens imóveis.

---

<sup>34</sup> Aliomar Baleeiro: “Preliminarmente, parece-me que se deve indagar qual o fim direito e imediato da cláusula que restringe o ISS dos Municípios a uma lei complementar. Parece-me que não é cercear a receita municipal, mas tirar da Prefeitura o discricionarismo na escolha dos serviços ou na alíquota que os tributará. Esse discricionarismo foi entregue ao Congresso, exigindo-se quórum na maioria absoluta.(...) Resumindo, os serviços tributáveis pelo ISS são unicamente os que o Congresso, pela maioria absoluta dos senadores e dos deputados, determinar até que certo ponto será taxativa a lista. BALEEIRO, Aliomar. Apud. ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016. Pg. 81

<sup>35</sup> RE n. 69.780-SP. RE n. 75.952-SP no STF.

<sup>36</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 84

A ideia de que a “obrigação de fazer” estabelece relação com o ISS, foi proposta inicialmente por Aires Barreto, de acordo com Ricardo Anderle, com o intuito de mitigar os conflitos de competência com o então ICM.<sup>37</sup>

#### 3.4.2.1 O conceito de serviço segundo a Jurisprudência

No âmbito jurisprudencial também não se encontra uma posição definitiva quanto a questão. Embora o RE nº 112.947-6 tenha assinalado o entendimento do STF adotando as definições civilistas de obrigação de fazer para conceituar “serviço”, os julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 547.245 e 651.703, que permitiu a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e sobre os planos de saúde, dão a entender uma mudança do entendimento nesse sentido.

Mais recentemente, nesses julgados, o STF entendeu que a interpretação constitucional do conceito de serviço era mais abrangente do que apenas a sua vinculação ao conceito de “obrigação de fazer”. Dessa forma, se admite a possibilidade do Direito Tributário ter conceitos próprios, adaptações dos conceitos presentes no texto constitucional.

A fim de contribuir com a explanação, transcrevo o voto do Ministro Eros Grau, no RE nº 547.245:

“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmações de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Idem, p. 84

<sup>38</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245.

De acordo com o Ministro, a materialidade da hipótese de incidência do tributo não se limita ao conceito de serviço provindo do Direito Privado. Para Eros Grau, a expressão “serviço de qualquer natureza”, presente na nomenclatura do tributo, foi implementada com o objetivo de englobar atividade, que, mesmo não sendo uma obrigação de fazer tenha uma utilidade oferecida a terceiros.

Na mesma oportunidade o Ministro Joaquim Barbosa, acompanhando o voto do Min. Eros Grau, entendeu que os conceitos jurídicos não podem admitir uma única interpretação, devem ser alterados a fim de acompanhar a rápida evolução social. Isso não seria diferente com o conceito de serviço, que, sendo reavaliado, permitiria a incidência do ISS sobre atividades que não possuem por característica a obrigação de fazer.

Mais recentemente, esse entendimento refletiu no julgamento do RE 651.703, em sede de Repercussão Geral<sup>39</sup>. O STF entendeu que é devido a incidência do ISS sobre as atividades dos planos de saúde. Nesse recurso, a exemplo do citado anteriormente, foi reforçada a ideia de que o texto constitucional, ao referir-se a “serviços de qualquer natureza”, para definir a materialidade do tributo, não pretendeu alcançar apenas as atividades provenientes do esforço humano, físico ou intelectual, mas sim todas atividades cujo fim fosse o serviço.

A fim de que não haja essa limitação da interpretação dos conceitos, a Corte entendeu que o Direito Tributário tem a possibilidade de buscar suporte em outras ciências afins, como a Economia, complementando os conceitos existentes. Visto isso, transcrevo um trecho do acórdão do RE 651.703:

“A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade”.

[...]

---

<sup>39</sup> Tema 581 de Repercussão Geral, fixou a seguinte tese: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

“A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS”.<sup>40</sup>

Sendo assim, concluímos que os Municípios apenas podem instituir imposto sobre os serviços que estiverem previstos no rol da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, conforme a Constituição delimita. Contudo, no momento que o legislador desejar inserir uma nova atividade nesta lista, ele deve observar os parâmetros constitucionais, definindo com clareza a concepção de “serviço”.

A concepção de serviço pode ser interpretada de duas maneiras diferentes, a primeira é baseada no conceito extraído do Direito Privado, onde o conceito de serviço é sinônimo de uma obrigação de dar, ou seja, que envolva esforço humana, físico ou intelectual.

A segunda, tem como diferença a possibilidade do conceito de serviço ser analisando sob o viés econômico, abrangendo outras atividades, sem a necessidade de serem caracterizadas pela obrigação de fazer. Desta forma o conceito de serviço pode ser qualquer bem imaterial que se comercialize ou se disponibilize a favor de terceiros, mesmo que não haja esforço humano.

### 3.5 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Repetindo a metodologia de trabalho aplicada no capítulo relativo ao ICMS, não será realizada uma análise geral sobre a regra matriz de incidência do ISS, e sim com enfoque na incidência sobre os *softwares*.

---

<sup>40</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. Julgado em 29/09/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 25/06/2019.

Iniciaremos com a análise dos critérios relacionados à hipótese tributária: material, espacial e temporal. E logo em seguida os critérios denominados de “consequentes”: pessoal e quantitativo.

### 3.5.1 Critério Material

Como disposto no texto constitucional, é o município que tem competência tributária para cobrar o ISS, conforme art. 156. Com o auxílio da Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece no seu primeiro artigo que o fato gerador desse tributo é toda a prestação de serviço que esteja elencada na lista anexa.

A prestação de serviços, para efeitos de ISS, exigem a presença das seguintes características: o caráter econômico, ou seja, que haja retorno financeiro de alguma forma para o prestador do serviço, sendo assim o serviço de caráter gratuito não sofre a incidência; a habitualidade do prestador do serviço, pois caso o serviço não ocorra com habitualidade, logo, não incidirá o ISS.

Em relação aos *softwares*, a prestação de serviço seria o licenciamento de uso de um determinado programa de computador feito por encomenda ou até mesmo a disposição do direito de uso sobre um *software*, conforme os itens 1.04 e 1.05 da lista anexa<sup>41</sup>.

Sendo assim, temos a concepção de que há pessoalidade na prestação, através da transmissão do direito de usar o *software*. Caso o programa de computador fosse vendido em grande escala, iria se tratar de mercadoria, incidindo o ICMS.

### 3.5.2 Critério Espacial

O critério espacial é identificado pelo local em que se considera ocorrida a prestação do serviço, ou seja, o fato gerador. Por se tratar de um imposto de competência municipal, sempre terá ocorrência no âmbito municipal.

---

<sup>41</sup> Lei Complementar n. 116/2003, Item 1.04: Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets**, **smartphones** e congêneres; Item 1.05: Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.



O artigo 3º da LC nº 116/2003 foi redigida com o intuito de minimizar os conflitos de competência quando o prestador e o tomador do serviço estejam situados em Municípios distintos, ou na hipótese de o serviço ser prestado em lugar diverso do prestador e tomador, nesse sentido o legislador deliberou no artigo 3º sobre os locais do estabelecimento do prestador que o ISS é devido.

### **3.5.3 Critério Temporal**

O critério temporal é a data da ocorrência do fato gerador, ou seja, é o momento exato no qual o contribuinte pratica o fato tributável (prestação de serviço), considerado assim como instantâneo.

Vale ressaltar que o fato gerador do ISS somente será definido ao final da prestação de serviço, ou seja, quando ela for devidamente concluída, a exceção de serviços que permitam o fracionamento da prestação.

A seguir, iremos tratar dos critérios do chamado “consequente” da regra matriz de incidência.

### **3.5.4 Critério Pessoal**

Em relação ao critério pessoal, lembro inicialmente que o STF entendeu que para ter a exigibilidade do ISS, tem que haver a prestação do serviço, e não está relacionada necessariamente ao pagamento do serviço prestado<sup>42</sup>.

O critério pessoal é geralmente subdividido em dois: o sujeito ativo, e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é o que detém competência para tributar o ISS, ou seja, o Município. O sujeito passivo é o contribuinte, aquele que pratica o fato gerador, no caso

---

<sup>42</sup> “A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador que é a prestação do serviço – não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela” (ATF; AGRAG nº 228.337-3-PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. 7/12/1999)

do ISS, o prestador do serviço fornecedor do *software*. A responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser direcionada ao tomador em determinadas situações.

### 3.5.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é compreendido pela base de cálculo e pela alíquota de imposto.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço estabelecido pelo prestador, conforme menciona o artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003. Explica Mauro Hidalgo que as prestações de “serviço com fornecimento de mercadorias”, quando presentes na lista anexa, sofrem a incidência do ISS sobre o valor da prestação. Caso o serviço não esteja listado, porém ocorre o fornecimento da mercadoria, incide o ICMS sobre toda operação.<sup>43</sup>

A alíquota sofre muito variância de acordo com o tipo de serviço e o local (Município) em que ele foi prestado. A alíquota máxima do ISS foi fixada em 5%, e a alíquota mínima fixada em 2%, conforme o artigo 8º da LC n. 116/2003<sup>44</sup>.

## 3.6 SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS EM *SOFTWARES*.

A incidência do ISS sobre as prestações de serviço relativas à informática e seus congêneres está prevista no item 1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, e dentro desse item existe uma gama de atividades que podem ser tributadas, principalmente aquelas que envolvem o desenvolvimento de programas de computador.<sup>45</sup>

<sup>43</sup> <sup>43</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. HIDALGO, Mauro. *Impostos sobre serviços: questões polêmicas do ISS*. – 3. Ed.- São Paulo. FISCOsoft Editora, 2016. Pg. 210

<sup>44</sup> Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

<sup>45</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. HIDALGO, Mauro. *Impostos sobre serviços: questões polêmicas do ISS*. – 3. Ed.- São Paulo. FISCOsoft Editora, 2016, p. 203

A Lei Complementar nº 157/2016 adicionou itens a essa lista, como o item 1.03, que legisla sobre a incidência do ISS sobre “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”. Bem como a inserção do item 1.04 que redige sobre a “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado”.

Esse entendimento se deve em razão da tese em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal que reconhece a incidência do tributo sobre os negócios envolvendo licenciamento dos *softwares* criados para consumidores de forma personalizada (RE 688223)<sup>46</sup>.

Até mesmo após as decisões do STF e do STJ, que consolidaram o entendimento da tributação do *software* por encomenda incidir o ISS e o *software* de “prateleira” incidir o ICMS, alguns autores, como José Antônio Patrocínio<sup>47</sup>, defendem que a comercialização de *softwares* (encomenda e “prateleira”) está sujeita a incidência apenas do ISS, isso porque a lista anexa teria vindo com o intuito de minimizar os conflitos entre ISS e o ICMS.

Sendo assim, segundo Arnaldo Diefenthaler Dornelles<sup>48</sup>, podemos subdividir a incidência do ISS sobre os *softwares* da seguinte maneira.

### **3.6.1 Software por encomenda, com transmissão dos direitos autorais.**

Nesse tipo de operação existe a prestação de um serviço e a entrega de uma mercadoria, por essa razão surge a dúvida de uma possível incidência do ICMS.

Contudo, o item 1.04 da lista anexa à LC n. 116/03 trata sobre a “elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos”, e em relação a este item, não

---

<sup>46</sup> Tema nº 590 do STF - Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

<sup>47</sup> PATROCÍNIO, José Antônio. HIDALGO, Mauro. *Impostos sobre serviços: questões polêmicas do ISS*. – 3. Ed.- São Paulo. FISCOsoft Editora, 2016. Pg. 162

<sup>48</sup> Revista de Estudos Tributários – Porto Alegre: v. 16, n. 99, set./out. 2014

tem qualquer previsão que indique a incidência do ICMS, sendo assim o tributo sofrerá incidência do ISS.

### **3.6.2 Software por encomenda, com transmissão da propriedade apenas da cópia entregue.**

Esse tipo de *software* detém as mesmas características do tópico anterior (prestação de serviço com comercialização de mercadoria), da mesma forma de não haver previsão para incidência do ICMS, incide o ISS.

### **3.6.3 Software por encomenda, sem qualquer transmissão de propriedade.**

Essa operação está redigida no item 1.05 da lista anexa: “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Apesar de não ser caracterizada como uma prestação de serviço, fato que afastaria a incidência do ISS, a LC 116/03 autoriza os Municípios estabelecerem a hipótese de incidência sobre a operação.

## **3.7 INCIDÊNCIA DE ISS EM SOFTWARE DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA**

Antes do julgamento do RE nº 176.626/SP, mesmo que não houvesse uma legislação complementar expressa sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre o *software*, a jurisprudência reconheceu a existência dessa possibilidade levando em consideração itens relativos às atividades de informática presentes no Decreto-lei nº 406 de 1968:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.*

*1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado*

*prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços anexa ao DL 406/68).*

*2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.*

*3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível. Em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos".*

*4. Recurso especial improvido. [...]<sup>49</sup>*

Conforme explicado anteriormente, o Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, julgado pelo STF, entendeu que a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série (*softwares* de prateleira) estaria sujeita ao ICMS (cabe destacar que o *software* era comercializado com o suporte físico). Bem como, o “*software* personalizado” se caracteriza por ser aquele desenvolvido de acordo com as solicitações e necessidades específicas de um determinado cliente, razão pela qual estaria sujeita à incidência do ISS.

Em consonância com a decisão do Tribunal Superior, o STJ julgou o Recurso Especial 32547 PR, no qual decide sobre a cessão de direito de uso do *software*:

*“TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS. ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283/STF.*

*1. Discute-se nos autos a incidência do ISS sobre a obtenção, junto a empresas estrangeiras, de licença não exclusiva, pessoal, intransferível e não sub licenciável de uso de programa de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares.*

---

<sup>49</sup> Brasil. Superior Tribunal Justiça - REsp. 123.022/RS; Rel. Min. JOSÉ SALGADO – PRIMEIRA TURMA; DJ 27/10/97.

2. Uma vez destacado pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3. No quesito da territorialidade, a recorrente não impugnou o fundamento de que o ISS não incidiria sobre a elaboração do programa, serviço proveniente do exterior, mas, sim, sobre a cessão de seu direito de uso, que ocorreria em território brasileiro, o que faz incidir, na espécie, o enunciado nº 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental improvido.<sup>50</sup>

O STJ também decidiu sobre a incidência do ISS quando a prestação de serviço for realizada em outro Município, diferente da sede do estabelecimento do prestador:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. NATUREZA INFRINGENTE. DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. MUNICÍPIO COMPETENTE. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC.*

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental dado o caráter manifestamente infringente da oposição, em observância ao princípio da fungibilidade recursal.

2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo".

3. Ao contrário do que alega a parte embargante, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação.

4. No caso dos autos, o pleito de repetição de indébito refere-se ao período de janeiro/1997 a setembro/2003, ou seja, refere-se a fatos geradores do ISS

<sup>50</sup> Brasil. Superior Tribunal Justiça - AREsp: 32547 PR 2011/0101397-7, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/10/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/10/2011

*ocorridos na vigência do Decreto-Lei n. 406/68 e da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.*

*5. Restou incontroverso que a agravante possui estabelecimento prestador no Município de Criciúma e que os serviços de software ora em apuração foram prestados em outras municipalidades.*

*6. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210/SC, tem-se que subsiste relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município de Criciúma somente em relação aos fatos geradores ocorridos sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que, para esse período, o município competente corresponde àquele onde situado o estabelecimento prestador.*

*7. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se dá provimento em parte.”<sup>51</sup>*

#### **4. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS**

De acordo com Ricardo Anderle<sup>52</sup> os conflitos de competência entre o ICMS e o ISS iniciaram em 1966, com a criação do Código Tributário Nacional<sup>53</sup>. Nesta versão

---

<sup>51</sup> Brasil. Superior Tribunal Justiça. EDcl – REsp 1.308.710 - (2013/0132440-1) - 2ª T. - Rel. Min OG FERNANDES – DJe 09.04.2014)

inicial do CTN, era previsto a possibilidade de operações específicas terem *natureza de circulação de mercadorias e de prestação de serviços*, e por consequência sofrerem uma dupla incidência sobre um mesmo fato.

O problema naquela época para caracterizar a bitributação era enorme, devido a vagueza no conceito de serviço que na época abrangia *o fornecimento de trabalho, a locação de bens imóveis, a locação de bens imóveis e jogos e diversões públicas*.<sup>54</sup>

Esta bitributação causava transtorno aos contribuintes, tendo em vista que o ICM e o ISS tinham tempos de apuração distintos, um ocorria de dez em dez dias, e o outro em período diverso.

Com a implementação da *lista de serviços* em 1968, a questão dos conflitos relativos à bitributação ganhou diferentes contornos. Ficou expresso que os serviços presentes na lista incidem o ISS apenas, ainda que envolvam também o fornecimento de mercadoria e nos serviços presentes na lista. Bem como os serviços previstos na lista em que for ressalvada a incidência do ICM, incidem os dois tributos.

#### 4.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA

Com a chegada da constituinte de 1988, parecia que os conflitos existentes entre o ICMS e o ISS estavam com seus dias contados. A proposta inicial era unificar os dois tributos e assim terminar de vez com as discussões, mas essa ideia não perdurou por muito tempo, após diversas emendas ao projeto, os Municípios “recuperaram” a competência para cobrar o ISS.

Promulgada a Constituição, observou-se a presença de um dispositivo bastante polêmico e que se relacionava diretamente com o conflito entre os tributos. Trata-se do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea *b*<sup>55</sup> da CF, este dispositivo autoriza a incidência do

---

<sup>52</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 129

<sup>53</sup> Criado através da Lei n. 5.172/1966

<sup>54</sup> Art. 71, § 1º do CTN, redação original.

<sup>55</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

IX - incidirá também: [...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;



ICMS sobre as operações que haja fornecimento de mercadoria com prestação de serviços, mas somente dos serviços não previstos na competência dos Municípios.

O texto foi implementado com o objetivo de constitucionalizar a base de cálculo das operações mistas. Foi fortemente contestado no âmbito do Direito Tributário, que logo em seguida estabeleceu convênios e leis complementares dando diretrizes mais específicas quanto à base de cálculo das operações mistas e a sua incidência.

Embora haja a tentativa dos dispositivos legais de minimizarem o conflito de competência entre o ICMS e o ISS, ele está longe de acabar e detém uma imensidão de questões e incertezas, como diz Eurico Marcos Diniz Santi<sup>56</sup> a respeito da lista anexa:

*“Discute-se: (i) a natureza jurídica da lista, se é exemplificativa ou exhaustiva; (ii) há grandes dúvidas sobre a presença de atividades na lista que não são serviços, como o item 15.03 que se refere à locação de bens; (iii) há sólida divergência na doutrina sobre a validade dos itens que não se prestam a resolver conflitos de competência ex vi do art. 146 da CF; (iv) inesgotáveis dúvidas, ainda não superadas, sobre os conflitos entre o ICMS e o ISS no caso de prestação de serviços com utilização e aplicação de bens. Neste sentido, é forte a posição da doutrina abalizada que afirma que o fato gerador do ICMS ‘não é simples saída da mercadoria’, mas as operações jurídicas, os negócios jurídicos, tratando-se, portanto, ICMS e ISS de fatos geradores distintos, ainda que presentes no mesmo negócio comercial. Longe de alcançar o consenso também é (v) a interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea b, da Constituição Federal.”*

#### 4.2 SOFTWARE: ICMS X ISS

Como visto nos tópicos anteriores, são antigos os debates sobre a incidência do ICMS ou do ISS em determinadas situações, e isso não é diferente quando o assunto é a tributação de *softwares*.

Em relação ao ICMS, antes da Constituição Federal de 1988, não se tinha um regulamento específico para os *softwares*, o que havia era a noção de incidência

---

<sup>56</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. *ISS versus ICMS na prestação de serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 186, 2011, p. 25.

clássica do tributo sobre a comercialização de mercadorias, dentre elas estava a comercialização de computadores e os *softwares* neles presentes.

Por outro lado, no que se refere ao ISS, já existia previsão legal para a sua incidência especificamente sobre *softwares*, bem como serviços relacionados a eles. A tributação do imposto decorre originalmente dos itens 22 e 24 da lista anexa do Decreto-lei n. 406 de 1968<sup>57</sup>, que dispõe sobre uma gama de serviços relacionados à informática. É importante frisar que esses itens não dispuseram sobre serviços de produção de *softwares*, e sim apenas sobre as atividades relacionadas, à época o desenvolvimento de *softwares* na forma livre não era muito avançado.<sup>58</sup>

Hoje em dia é acirrada a disputa entre Estados e Municípios em busca possíveis incidências para os seus respectivos tributos, e isso não é diferente em relação a tributação de transações envolvendo *softwares*. De início, a “briga” teve como problematização a tributação de *software* vendido em loja, como antes referido, o *software* de “prateleira”.

Esse embate inicial teve fim após o julgamento do RE 176.626 – SP, realizado pelo Supremo Tribunal Federal. Julgado o recurso, foi firmada a clássica separação entre *softwares* personalizados, sujeitos a incidência do ISS, e o *softwares* produzidos em grande escala, sujeitos a incidência do ICMS.

Vale ressaltar, contudo, que a divisão feita para determinar a incidência de um ou de outro tributo é firmado somente em jurisprudência. O conflito entre o ICMS e o ISS sobre os *softwares* não possui amparo específico na legislação. Ou seja, apesar desse entendimento do RE 176.626 – SP estar consolidado, legalmente nada impede que um Município possa tributar sobre a comercialização de um *software* de padronizado ou que

---

<sup>57</sup> 22 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeiro ou administrativa.

24 - Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.

(Com redação determinada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987)

<sup>58</sup> Artigo. Tributação de *software*: para especialistas, competição de estados e municípios gera insegurança jurídica. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/noticias/tributacao-software-competicao-estados-e-municipios-gera-inseguranca-juridica-dizem>> Acesso em: 17/06/2019

um Estado possa tributar a comercialização de *softwares* desenvolvidos “sob encomenda”.<sup>59</sup>

Passamos agora a analisar o conflito de competência entre o ICMS e o ISS em cada operação de software.

#### **4.2.1 Software via Download**

Com o avanço da tecnologia e da internet, um novo tipo de negociação de *softwares* padronizados passou a ser realizado pelas pessoas. Nesse momento não era mais preciso o uso de um suporte físico para fazer a transação do programa de computador, a comercialização se dava pela transferência de dados, via *download*, para o seu usuário.

Até o presente momento, este é um assunto que aguarda a definição no STF, a decisão consiste em verificar se a transferência de dados deixa de ser uma operação de mercadoria, em razão de não existir mais um suporte físico que caracterizaria a incidência do ICMS por ser um bem tangível. A Medida Cautelar pretendeu a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Estadual nº 7.098/1998 do Mato Grosso, que prevê a incidência do ICMS sobre as operações via *download*. O processo em questão é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 – MT.<sup>60</sup>

A Medida Cautelar foi indeferida, tendo a tese de Nelson Jobim como a principal. Ele defendia que o ICMS poderia incidir sobre os programas de computador padronizados, mesmo sendo comercializados por *download*, independente da sua tangibilidade, em razão que o importante é a sua finalidade comercial.

Essa falta de definição por parte do judiciário, somada à falta de atualização dos dispositivos e até mesmo da jurisprudência, são os causadores de uma enorme insegurança jurídica, que tem como principais lesados as empresas de tecnologia.

---

<sup>59</sup> Artigo. Conflitos de competência ISS X ICMS. Instituto Brasileiro de Estudo Tributário. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/conflitos-de-competencia-iss-x-icms/>>. Acesso em: 17/06/2019.

<sup>60</sup> Artigo. A tributação de *software* sob encomenda. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-de-software-sob-encomenda-24082017>>. Acesso em: 18/06/2019.

No ano de 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) publicou o Convênio ICMS nº 181/2015<sup>61</sup> que autorizou os Estados conveniados ao Conselho a concederem, nas operações que envolvem “*softwares*, jogos de computador, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados”, uma redução na base de cálculo do tributo, até mesmo das operações que forem realizadas via *download*, com a transferência de dados.

Este Convênio, de uma certa forma, mesmo que indiretamente, entregou aos Estados a competência de tributar tanto sobre os *softwares* vendidos por meio de suportes físicos, como os vendidos com transferência de dados.

Contudo, as operações realizadas mediante a transferência de dados, são regidas pelo licenciamento de uso, tendo em vista que não há a efetiva transferência da titularidade do *software*. Sendo assim, não poderiam sofrer a incidência do ICMS, dado que não realizada o núcleo material constitucional da exação. Em outras palavras, não haveria a circulação de mercadoria nesta operação, não ocorrendo a transferência de titularidade, sendo alvo de outro tributo, o ISS, nos termos dos itens 1.04, 1.05 e 1.09 da Lista anexa.<sup>62</sup>

Apesar da incidência do ICMS sobre as operações com transferência de dados estar sendo adotado no momento, está ocorrendo um fato interessante, que poderá mudar a forma que vem sendo resolvido o problema.

Atualmente, os Estados estão encontrando dificuldades para identificar de quem seria a competência para tributar a operação, ou seja, não sabem exatamente em qual Estado foi realizada a operação, sendo impossível determinar o estabelecimento que seria responsável pelo pagamento do tributo.

---

<sup>61</sup> “Cláusula Pirmeira:

[..] autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”

[..]

<sup>62</sup> Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET), Brasília, V. 12, nº1, p. 444 – 481, Jan-Jun, 2017. Disponível em:

<<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/5714/5280>> . Acesso em: 18/06/2019.

Essa dificuldade ficou clara quando o Estado de São Paulo respondeu à Consulta 15093/2017<sup>63</sup>. Na resposta o ente estatal admite a dificuldade de se definir o local que ocorreu o fato gerador das operações com *softwares* padronizados que são realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, isentando do ICMS essas operações e liberando os contribuintes da emissão de documentos fiscais relativos a tais operações.

#### 4.2.2 **Software as a Service – SaaS**

Além dos *softwares* que podem ser adquiridos através da transferência eletrônica de dados, outras modalidades foram criadas conforme avança a tecnologia. Hoje a grande maioria da comercialização de *softwares* não é mais feita fisicamente, e sim através da internet, a exemplo do *download*.

A nova modalidade de comercialização de *software* foi denominada pelo mercado de *Software as a Service – SaaS*. Seguindo a mesma concepção do *download*, o *SaaS* pode ser obtido através da internet, a diferença, no entanto, é na maneira de armazenamento desse *software*, ele fica instalado na “nuvem” (*cloud computing*) e disponibilizado para o acesso do usuário.

Em razão de não existir uma legislação específica sobre como se dá a tributação do *Software as a Service*, acaba ocorrendo uma adaptação ao entendimento atual, e isso abre uma brecha para que haja mais discussões quanto à sua competência.

A principal corrente tem a concepção que as “nuvens” não podem ser vendidas como se fossem produtos na “prateleira”. O que ocorre na realidade é a transmissão do direito de uso ao usuário.

---

<sup>63</sup> “ICMS – Operações com *software* por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) – Incidência – Redução de base de cálculo – Emissão de documento fiscal. I. A comercialização de *software* padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming). II. Todavia, enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador as operações com *softwares* padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) estão isentas do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/2000) e não será exigida pelo Estado de São Paulo a emissão de documentos fiscais relativos a tais operações.”

Resposta à Consulta Nº 15093/2017 DE 18/04/2017, publicado no DOE-SP em 5 de maio de 2017.

Os principais argumentos dão a entender que a competência para tributar sobre o SaaS é dos municípios. Os argumentos têm por base os itens adicionados (1.03 e 1.09<sup>64</sup>) pela Lei Complementar 157/16, que alterou a lista de serviços anexas a Lei Complementar 116/03.

Por outro lado, existe uma corrente que defende a incidência do ICMS sobre os *softwares* armazenados nas “nuvens”. A corrente entende que seria necessária uma atualização da interpretação do conceito de mercadoria, tendo em vista ao avanço da tecnologia e o surgimento de novos modelos de negócios. Entretanto, não há uma previsão, no ordenamento, para que haja essa tal atualização para que se encaixe os SaaS como operações que envolvem circulação de mercadoria. Sendo assim, não há possibilidade de o ICMS incidir sobre as operações via *cloud computing*, em razão de não existir previsão legal para enquadrar o fato gerador.<sup>65</sup>

Para fomentar a discussão sobre a quem cabe a competência de tributar essa “espécie” de *software*, o Município de São Paulo elaborou o Parecer Normativo SF nº 01/2017<sup>66</sup>. O Município teve como objetivo uniformizar a interpretação acerca do enquadramento tributário dos programas de computador, seja sua comercialização por meio de suporte físico, via *download* ou quando instalados na “nuvem”.

Esse Parecer emitido pela cidade de São Paulo, em vez de uniformizar a interpretação, trouxe mais dúvidas ao contribuinte na medida que vai de encontro com o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 176.626 - SP, o Município entende que na verdade o ISS é que incide sobre os *softwares* de “prateleira” adquiridos por transferência de dados.

<sup>64</sup>1 – Serviços de informática e congêneres.

[...]

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

[...]

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

<sup>65</sup> Artigo “A tributação do ISS sobre *softwares* em nuvem ainda gera insegurança jurídica”, Veônica Cristina Moura Silva Mota, Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI269355,101048-A+tributacao+do+ISS+sobre+softwares+em+nuvem+ainda+gera+inseguranca>>. Acesso em: 15/06/2019

<sup>66</sup> “Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo”. Diário Oficial da Cidade de 19/07/2017 , p. 33

Mais recentemente, a Receita Federal se posicionou, na Solução de Consulta 191/2017<sup>67</sup>, no sentido do *Software as a Service* se caracterizar como um serviço técnico, tendo em vista que é necessário um conhecimento especializado em informática para fazê-lo. Mesmo a Solução não tratando diretamente sobre a tributação do SaaS, ela entende que se trata de um serviço, corroborando, assim, com a incidência do ISS sobre esse tipo de *software*.

### 4.2.3 Streaming

Como visto no início do trabalho, a tecnologia do *streaming* é um *software* que envia conteúdos e informações multimídias via transferência eletrônica de dados, utilizando principalmente a internet. Seu propósito é que as conexões se tornem mais rápida, permitindo que programas de televisão, por exemplo, sejam assistidos ao vivo pelo *live streaming*.

Devido essa grande agilidade e facilidade de conexão que essa tecnologia proporciona, cresce cada vez mais os números de operações que são realizados com ela. Em razão da sua constante evolução e aprimoramento, o *streaming* é um dos meios mais utilizados para se adquirir ou acessar um *software*.

À medida que a tecnologia cresce, a “disputa” para ver quem detém a competência para incidir o tributo sobre ela aumenta na mesma proporção. Estados e municípios buscam, cada um do seu modo, maneiras de regulamentar essa incidência sobre a comercialização de *softwares* via *streaming*, com o objetivo de aumentar a arrecadação tributária e assim diminuir o déficit nas contas públicas estaduais e municipais. Sendo assim, foram criadas normas para que fosse possível a cobrança sobre o *streaming*, tanto o ICMS, como o ISS.

---

<sup>67</sup> EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.

Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de *Software as a Service* (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>. Acesso em: 15/06/2019.

Em 2017, iniciou esse movimento das instituições no sentido de criar as normas. O Confaz publicou o Convênio ICMS nº 106/2017<sup>68</sup>, qual disciplina que os Estados tem o direito de cobrar o ICMS de operações comerciais de transferência de dados pela internet, que envolvam bem digitais, “tais como *softwares*, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio”.

No Convênio ficou instituído que o contribuinte do ICMS é a pessoa jurídica que detém a propriedade da plataforma da qual são enviados os dados. Bem como, ficou estipulado que os Estados podem atribuir a responsabilidade de recolher o tributo a terceiros, seja através de revenda de *softwares*, entre outras modalidades.

Em sentido contrário, a já mencionada Lei Complementar 157/16, que incluiu novos itens à lista anexa, como o item 1.09, que prevê a incidência do ISS sobre a “disponibilidade, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”, possibilitando a incidência do ISS sobre os softwares.

Mesma com as alterações da LC 157/16, os municípios não podem cobrar de imediato o ISS sobre o *streaming*, a partir da vigência da Lei Complementar os municípios devem alterar sua legislação a fim do imposto incidir sobre a operação, importante ressaltar que essas novas leis devem respeitar o princípio da anterioridade.

O que se tem de certeza é que essa “guerra fiscal” entre os Estados e Municípios só causa insegurança jurídica para o contribuinte, não se sabe ao certo qual operação está sujeita a um tributo ou outro, sendo que em muitas situações a legislação difere entre os próprios Estados e Municípios.

Ainda é muito discutido se o *streaming* realmente pode ser caracterizado como uma prestação de serviço, o questionamento é levantado em razão da tecnologia se caracterizar mais como uma disponibilização, sem haver a cessão definitiva do direito de uso. Comparando esse conceito com as discussões iniciais entre os *softwares* de

---

<sup>68</sup> “Cláusula primeira - As operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. “

[...]

Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Publicado no DOU em 05 de outubro de 2017.



“prateleira” e os *softwares* personalizados, podemos dizer que o *streaming* se assemelha mais à obrigação de “dar” do que da obrigação de “fazer”, que é a distinção basilar para determinar a incidência tanto do ICMS, quanto do ISS.

O posicionamento da jurisprudência vem se mostrando favorável à incidência do imposto municipal sobre o “serviço” de *streaming*, a justificativa seria que por se tratar de contratos de licenciamento ou cessão de direitos de uso, e estando prevista essa hipótese na lista anexa, logo, seria incidido o ISS sobre essas operações.

Muitas críticas surgem a partir desse entendimento dos tribunais, o tema está longe de estar pacificado. Seria mesmo o licenciamento ou cessão de direito uma característica de serviço? Mesmo que sua obrigação fosse de “dar” e não de “fazer”?

Conforme analisado no capítulo pertinente ao ISS, no âmbito jurídico o conceito de serviço deve ser extraído do texto constitucional. Isso porque o Código Tributário Nacional no seu art. 110<sup>69</sup>, fala que ao interpretar conceitos do Direito Privado utilizados pela CF na limitação das competências dos tributos, deverá ser respeitado o sentido originário dessas expressões.

Assim, construindo o conceito de serviço através da interpretação dada pelo Direito Privado, conclui-se que serviço, para fins de incidência do ISS, é uma atividade que tenha como natureza uma obrigação de fazer, pertinente a um esforço físico ou intelectual, que tenha conteúdo econômico, em caráter negocial.

A LC nº 157/16, ao inserir na lista de serviços a atividade relativa ao streaming (item 1.09), permitindo assim a incidência do ISS sobre essa tecnologia, nos parece um ato inconstitucional. Isso porque, as atividades realizadas pela a plataforma de transmissão, não são condizentes com os pressupostos constitucionais que delimitam a incidência do referido tributo, baseado na concepção de serviço como uma obrigação de fazer.

Contudo, conforme o entendimento do STF no RE nº 547.245, é necessário fazer uma releitura dos arts. 109 e 110 do CTN, reconhecendo que o conceito constitucional de serviço pode ser interpretado de uma forma mais ampla, admitindo a hipótese de

---

<sup>69</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

abranger atividades além daqueles relativas a obrigação de fazer. Isso significa dizer que o Direito Tributário possui conceitos próprios, ou mesmo fazendo remissão a conceitos de outras ciências, como o Financeiro e o Econômico.

No julgamento do RE nº 651.703, em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a atividades exercida pelos planos de saúde estão suscetíveis à incidência do ISS. De acordo com o entendimento da Corte, a Constituição, ao denominar o tributo como “serviços de qualquer natureza”, pretendeu englobar todas as atividades empresárias cujos produtos fossem serviços, e não somente aquelas relativas a uma obrigação de fazer.

Com base nestas jurisprudências recentes, muitos autores já estão considerando a possibilidade do ISS incidir sobre as empresas que trabalham com a disponibilidade, o licenciamento e a cessão de direito de uso. Mesmo esses três tipos de atividades não sendo considerados “obrigações de fazer”, o conceito constitucional de serviços permite que eles sejam definidos como serviço tributáveis pelo ISS.

Visto isso, a inclusão do item 1.09 da lista anexa da LC nº 116/03, que dispõe sobre a “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*”, seria constitucional, logo também seria legal a incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*.

Como demonstrado, ainda é muito adverso o entendimento da competência tributária sobre essas novas tecnologias, e tudo isso leva o contribuinte a incerteza sobre qual tributo irá incidir no fato gerador, podendo acontecer até uma indesejada bitributação, mediante a falta de um posicionamento efetivo por parte do Supremo Tribunal Federal. No capítulo a seguir será analisada as possíveis contradições feitas pelo STF, colocando em dúvida os entendimentos prévios defendidos pelos Ministros e que hoje dão as diretrizes para que seja feita a tributação.

## **5. ANÁLISE DOS ENTENDIMENTOS DO STF**

### **5.1 DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O *DOWNLOAD***

Tendo em vista o avanço da tecnologia, o uso de suportes físicos, para viabilizar a comercialização de *softwares*, vem se tornando obsoleto, sendo em alguns casos algo totalmente desnecessário. Observando atentamente à esta mudança, os Estados, com o objetivo de não perderem mais uma fonte de arrecadação, revogaram a regra a qual determinava que a base de cálculo estava interligada ao valor do suporte. A nova regra determinava que a base de cálculo levasse em consideração o valor total da operação, ou seja, do valor do *software* em si, sendo possível assim, a incidência sobre operações realizadas por meio eletrônico (*download*).

Conforme o entendimento da ADI nº 1.945/MT, mesmo que a comercialização do *software* padronizado via *download* não haja a circulação de bem corpóreo, ou seja, do *software* armazenado em suporte físico, esta operação estaria sujeita ao ICMS. Como referido anteriormente, por maioria dos votos, o STF entendeu que é possível a incidência do tributo, desconsiderando o fato do produto ser vendido através de suporte físico ou não.

A ADI ainda aguarda o julgamento de mérito, e não se sabe ao certo qual será o fim dessa questão. Tendo em vista que os ministros que compunham o STF à época da sessão em 2010, a qual indeferiu a liminar pleiteada, praticamente todos já saíram da Corte, tornando incerto o futuro do tema.

Além do mais, o entendimento atual, quanto a possibilidade do ICMS tributar a transferência eletrônica de dados (bens imateriais), vai de encontro com os pressupostos constitucionais e jurisprudências sobre possibilidade de incidência do ICMS (a incidência sobre bens materiais).

Sobre incidência do ICMS na aquisição do *software* via *download*, Hugo de Brito Machado se posiciona: “não sendo corpóreo, o *software* efetivamente não é mercadoria, de sorte que se configura verdadeiro absurdo a exigência de ICMS sobre a sua aquisição”.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Tributação na Internet*, São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, 2001, p. 97.

Não bastando a incongruência apontada, soma-se a isso a dificuldade dos Estados verificarem onde ocorreu o fato gerador, ou seja, descobrir qual Estado competente a cobrança o imposto.

Mesmo diante da clara dificuldade na cobrança do ICMS sobre as operações via *download*, e tendo o Estado de São Paulo, no Decreto nº 61.791/2016<sup>71</sup>, estabelecido que incidiria o tributo apenas nos *softwares* comercializados por meio de suportes físicos, não abrem a competência de tributar sobre essas operações. Não seria o caso de passar a competência para outro ente, seja os Municípios ou a própria União, que não tivesse essa dificuldade que os Estados vêm enfrentando?

Portanto, pode-se concluir que apesar da incidência do ICMS sobre os *softwares* comercializados por *download* estar sendo muito criticada, o posicionamento do STF perante o tema continua inalterado. A dicotomia clássica adotada pela jurisprudência, entre os programas de computadores padronizados e personalizados, ainda rege a maneira de tributar os tipos de *softwares* de hoje em dia.

Esse mesmo entendimento, de 20 anos atrás, ainda estaria condizente com as tecnologias atuais, sabendo que a evolução tecnologia está extremamente acelerada? Acredito que isso deva ser reanalisado o mais breve possível, a fim de que se encerre o cenário de incerteza e de caos que estamos vivendo no momento em relação a tributação de *softwares*.

A adequação das normas tributárias à nova realidade e o seu alcance, dependerá de reforma do sistema constitucional atual, visto que os princípios da legalidade e tipicidade e pela própria determinação do CTN no seu artigo 9º, não se pode pretender que haja a incidência sobre fatos não previstos anteriormente por meio de analogia.

---

<sup>71</sup> Artigo 1º

[...]

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias: "Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com *softwares*, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download ou streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto." (NR); Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>. Acesso em: 19/06/2019.

## 5.2 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O “LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO”

Nesse subtópico será tratado sobre a possibilidade, ou não, do “licenciamento ou a cessão de direito de uso” ser tributado pelo ISS, mais especificamente no “serviço” de *streaming*.

Para adentrar no assunto, iremos entender melhor o conceito da palavra cessão, tanto no ponto de vista jurídico quanto no ponto de vista da palavra em *stricto sensu*. Conforme define o dicionário Aurélio<sup>72</sup>, a palavra cessão significa “ação ou efeito de ceder”, como também a “transferência da posse ou direito”, o vocábulo “licenciamento” pode ser usado como sinônimo de “cessão” quando relacionado à cessão de um direito.

No ponto de vista jurídico a palavra cessão detém o mesmo significado referido acima, seria o procedimento ou negócio de transmissão de direito sobre um bem, seja ele material ou não. A definição de cessão está positivada no Código Civil, mais precisamente nos termos do seu artigo 286<sup>73</sup>.

Observando essas definições, podemos entender que a cessão de direito se trata de uma obrigação de transferir algo a terceiros, seja direito, créditos, bens móveis ou imóveis. Conforme explica José Náufel<sup>74</sup>, “ato pelo qual uma pessoa transfere para outrem um ou mais direitos de que é titular; o cessionário não pode ter mais direitos do que o cedente,”.

De acordo com Aires Barreto, se tratando de mera transferência de direito de uso, não haveria nenhum tipo de esforço intelectual ou físico, para que fosse caracterizado como obrigação de “fazer”, por se tratar apenas da entrega de algo, se aproxima mais à obrigação de “dar”.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> AURELIO, O minidicionário da língua portuguesa. 4ª edição. 7ª impressão – Rio de Janeiro, 2002, p. 157.

<sup>73</sup> Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão ativo não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação. Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.

<sup>74</sup> NÁUFEL, José. *Dicionário Jurídico Brasileiro*. 7ª Edição rev., atual. e ampliada. São Paulo: Parma, 1984. p. 254.

<sup>75</sup> BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 394

Sendo assim, ao usar o conceito do Direito Privado para adicionar as atividades de *licenciamento e de cessão de direito de uso* à lista de serviços, não seria constitucional, pois não poderiam ser considerados uma prestação de serviço, conceito que engloba apenas obrigações de fazer, de acordo com o texto constitucional. Nesse sentido, classificar as cessões de direito como serviços afronta diretamente a definição constitucional de “serviços”. Portanto, não poderia a lista anexa à LC 116/2003 (itens 1.05 e 1.09) definir como prestação de serviço, aquilo que não possui a natureza de uma obrigação de fazer, assim podendo ferir a separação de competência estipulada pela Constituição Federal.

De encontro com essa concepção, O STF, principalmente por meio do Recurso Extraordinário nº 651.703, em sede de Repercussão Geral, entendeu que o conceito de *serviço* no Direito Privado não é unívoco e fechado, o Direito Tributário tem a possibilidade de buscar em outras ciências algum suporte, a fim de adaptar o conceito existente.

Resumindo, o Supremo entendeu que o conceito de “serviço” adotado pela Constituição, referente a tributação do ISS, não é atrelado unicamente a uma obrigação de fazer, isso se deve ao fato de que quando o termo “serviço” é usado para delimitar o campo de incidência do tributo, esse conceito constitucional não se mostra satisfatório ao momento atual da economia e da evolução tecnológica.

Visto isto, a Corte concluiu que seria possível fazer uma interpretação mais abrangente do conceito de serviço usado no texto constitucional, com o objetivo de englobar todas as atividades, que mesmo não caracterizando uma obrigação de fazer, possam ser consideradas como serviços.

Analisando os precedentes recentes, podemos entender que seria possível a cobrança do ISS sobre as plataformas de *streaming* e até mesmo dos *Softwares as a Service*. Mesmo que o conceito constitucional de serviço não conceba a possibilidade de definir uma atividade com natureza de uma obrigação de dar, como é o caso da disponibilização e da cessão, de acordo com o STF é possível ampliar o conceito a fim de englobar essas atividades.

Com um julgamento nesse sentido, como ocorreu com os planos de saúde, consideramos que seria constitucional a incidência do ISS sobre a “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*”, a

partir desse entendimento atual da Suprema Corte. Isso terminaria com qualquer discussão nesse sentido, sobre a qual ente compete a tributação dessas atividades, com os recentes julgados do STF podemos dizer que esse é o caminho mais provável e mais correto a se tomar.

Apesar da tentativa dos Estados, através do estabelecimento de convênios, de tributarem sobre o *streaming*, isso seria totalmente improvável, tendo em vista que o objeto da relação contratual não é uma mercadoria, tão pouco um *software* padronizado conforme estabelece o clássico entendimento, trata-se na verdade de cessão de direito de uso.

Como visto, a dicotomia clássica adotada pelo STF (*software* de “prateleira” e *software* sob encomenda) não atende mais as necessidades dos entes para delimitar a quem compete a tributação dos diferentes tipos de *softwares*. Os conceitos do texto constitucional muitas vezes não alcançam as atividades econômicas que temos atualmente, isso torna difícil saber qual o limite da incidência dos impostos. O STF, já entendeu que é possível fazer uma interpretação desses conceitos com base em outras ciências, a fim de mantê-los atualizados, contudo, nenhuma decisão relacionada às novas tecnologias de fornecimento de softwares foi tomada. Nesse sentido, ainda falta orientação dos tribunais superiores, para que não ocorra uma disputa fiscal entre os Estados e os Municípios, que acaba por trazer incerteza e insegurança para o contribuinte, que não sabe a qual imposto está suscetível o seu negócio jurídico.

Se atualmente existe dúvida quanto a tributação dos *softwares* transmitidos por meio de transferência eletrônica de dados, seja ela feita via *download*, ou *cloud computing* e até mesmo o *streaming*, como será encarada as novas tecnologias que estão para surgir? A única certeza que temos é que a tecnologia está em constante evolução, novas formas de transmissão de *softwares* devem surgir, e o que demonstramos no Brasil é a total incapacidade de tributá-las.

Tendo em vista os problemas elencados acima, é preciso que pensemos em maneiras distintas para realizar a tributação desses “produtos”. Seja através de uma medida que tenha uma vigência provisória, para que ao menos se estabilize essa questão, e após a sua estabilização redefinir entendimentos e conceitos. Talvez deveríamos tributar os programas de computador pela forma em que são negociados

(forma contratual), e não pela sua característica técnica, seja o programa padronizado ou produzido sob encomenda.

Vejamos no tópico seguinte, algumas possibilidades para amenizar o problema atual ou até exterminá-lo por completo, visando até mesmo a possível tributação de futuras tecnologias relacionadas aos *softwares*.

### 5.3 PROPOSTA DE SOLUÇÃO PARA OS CONFLITOS

Perante esse cenário confuso e de completa incerteza, muitas ideias e propostas são estudadas, a fim de se erradicar a questão. Ante a existência do *software* físico (padronizado), e agora do *download*, que nada mais é que a “circulação virtual” dos programas, as Cortes têm se preocupado com a definição de mercadoria, sua delimitação no âmbito tributário, sem se atentar com a efetiva circulação do *software*.

Em razão da rápida evolução tecnológica, é muito provável que estes meios caem em desuso, sendo substituídos pelo *cloud computing*. Sendo assim, como se dará a tributação por esta nova forma de transmissão, sem que haja a circulação física ou virtual do *software*? Não havendo nesse negócio a existência de um bem material que possa ser considerado “mercadoria”, talvez seja necessário que os Tribunais considerem uma alteração do conceito de circulação e mercadoria, tendo como ponto de partida a tecnologia.

Entretanto, no meu ponto de vista, esse não seria o método de solução mais adequado, partindo de alterações jurisprudenciais sobre os conceitos. A mudança deve ser realizada no campo legislativo, alterando a estrutura constitucional em relação aos tributos (ISS e ICMS) que estão claramente defasados, somado a isso, a alteração das definições na legislação viabilizando a inserção de novos modelos negociais, a fim de se definir a tributação das novas tecnologias.

Perante os conceitos constitucionais atuais de mercadoria e circulação, é inviável a incidência do ICMS sobre o fornecimento de *softwares* via *download*, a única solução possível, que permitisse a incidência desse tributo sobre essas operações, seria uma reforma na Constituição Federal atualizando esses conceitos, no sentido de ampliar o



alcance da incidência do tributo, ou o entendimento do STF, a exemplo do conceito de serviço, permitindo uma interpretação mais abrangente desses conceitos.

Atualmente, a incidência tributação se dá pela análise das características técnicas das tecnologias, e não pela natureza do negócio jurídico realizado entre as pessoas, e como analisado durante o trabalho, não é a melhor forma de lidar com a situação.

Uma solução alternativa, sem a necessidade de haver jurisprudências e adaptações de conceitos, poderia ser a instituição de um novo tributo, englobando todas essas atividades que até então estão deslocadas, com base na competência residual da União (artigo 154, inciso I, da CF)<sup>76</sup>. Isso acabaria com a necessidade de classificar o negócio jurídico, além do mais, com a evolução tecnologia é provável que surjam novas maneiras de se transmitir dados eletronicamente, e estas já estariam previstas nesse tributo. Isso é perceptível em razão de ser levado em consideração a natureza do negócio jurídico (transferência eletrônica de dados) e não as características técnicas de cada atividade.

Visando uma solução rápida, e a curto prazo, a fim de se minimizar o impasse, poderia a União instituir uma contribuição de intervenção do domínio econômico (CIDE) sobre essas atividades. Feito isso, esse setor independente passaria a ser onerado da difícil discussão sobre a natureza da atividade, seja serviço ou mercadoria. Além disso, a União poderia intervir nesse setor, a fim de promover justiça fiscal tanto na arrecadação quanto nos gastos da receita da CIDE. Ou seja, poderia tanto na tributação quanto nos gastos interferir na importação de tecnologia e promover o desenvolvimento da tecnologia e da cultura no Brasil.<sup>77</sup>

A CIDE sobre essas tecnologias não substituiria a oneração por meio de imposto, seja o ISS, o ICMS ou o imposto federal. Ao contrário, ela já onera atividades que estão sujeitas a um desses impostos. Não há sentido em onerar essas tecnologias somente por contribuições interventivas, a quais tem receitas vinculadas a finalidades específicas,

---

<sup>76</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. Constituição Federal de 1988.

<sup>77</sup> Vários autores. *Contraponto Jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 1311.

afinal o uso delas só tende a crescer em termos econômicos, se tornando, assim, uma importante fonte de renda para o país.

## 6. CONCLUSÃO

A evolução da informática é um ponto extremamente positivo para o nosso país, a comercialização de bens digitais, como o *software*, vai se tornar cada vez mais recorrente, a ponto de surgir mais modalidades de acesso, diferentes das que temos hoje. Ao mesmo passo, a legislação brasileira precisa atualizar seus conceitos, a fim de incluir essas atividades que antes eram inimagináveis, não podemos ficar presos à conceitos ultrapassados, sendo que tudo ao redor está evoluído.

O STF por meio de jurisprudência vem tentando fazer essa alteração na definição de antigos conceitos, presentes no texto constitucional. O objetivo da Suprema Corte é justamente captar essas novas tecnologias, que atualmente não podem ser enquadradas nos conceitos de mercadoria ou serviço.

A única certeza que temos, no momento, é que a disputa entre os Estados e Municípios irá continuar, isso decorre do fato dos nossos dispositivos legais não acompanharem a evolução tecnológica, de forma há não abranger todos os negócios jurídicos que envolvam o *software*.

Sob a perspectiva do ICMS, seria impossível cogitar sua incidência sobre *softwares* no ambiente virtual, tendo em visto que não há bem tangível que possibilite o emprego do conceito de mercadoria. Não existindo mercadoria, logo não haveria a circulação da mesma, diante da ausência desses dois elementos fundamentais para a materialização do tributo, não há o que se falar da sua incidência sobre os programas de computador virtuais. A solução para o ICMS seria a atualização dos conceitos, no texto constitucional, a fim de considerar bens imateriais como mercadoria.

Em relação ao ISS, sua incidência sobre as operações por meio do *cloud computing* e do *streaming* estão legalmente permitidas, com a inclusão do item 1.09 na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, que considera a “disponibilização e a cessão de direito de uso” como uma prestação de serviço. Conforme o explanado no trabalho, se o legislador utilizou o conceito constitucional de *serviço*, o qual

considera apenas uma obrigação de fazer como serviço, não seria possível sua inclusão na lista anexa, e conseqüentemente a tributação do ISS. Todavia, se o legislador usou como base o conceito de serviço, mas procurou um aporte em outras ciências, a fim de abranger atividades que não tivessem natureza de uma obrigação de fazer, o STF entende que isso seria possível, tendo em vista que os conceitos antigos não condizem mais com os serviços que realizamos hoje em dia.

Durante o estudo, ficou claro, que o caminho mais correto para minimizar os conflitos na tributação de softwares é verificar a natureza do negócio jurídico, e não os tributar com base em suas características técnicas. Avaliando a maneira como se deu o contrato entre as partes, pela qual houve o fornecimento do programa, será levanta a hipótese de incidência.

Enquanto não há uma alteração na estrutura constitucional dos tributos, com uma remodelagem dos tributos a fim de que se permita a inserção de novos modelos negociais nos conceitos existentes, é preciso que o STF se posicione o mais rápido possível sobre esse tema, definindo qual tributo irá incidir, sobre quais operações a incidência recai.

Até hoje se espera o julgamento da ADI nº 1945, que foi interposta com o objetivo de impedir a incidência do ICMS sobre as operações de *downloads*, se alegou que o tipo de mercadoria comercializada não poderia ser enquadrado no conceito constitucional de “mercadoria”. Talvez nessa Ação o STF tenha o mesmo entendimento em relação ao conceito de mercadoria presente no texto constitucional, que teve a respeito do conceito de serviço, que foi “alterado” no julgamento do RE nº 651.703.

Uma medida alternativa, para a resolução do conflito a curto prazo, seria a instituição de um novo tributo pela União, com base na sua competência residual, com objetivo de terminar com a insegurança jurídica, e com os conflitos perante essas atividades. Isso poderia se dar por meio de uma CIDE, deixando esse setor independente, a cargo da classificação da natureza da atividade.

## REFERÊNCIAS

AURELIO, **O minidicionário da língua portuguesa**. 4ª edição. 7ª impressão – Rio de Janeiro, 2002.

**Artigo sobre a História do Software Livre**. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/software/A-Historia-do-Software-Livre/>>. Acesso em: 18/05/2019

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil esquematizado, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2011.

**Revista de Estudos Tributários** – Porto Alegre: v. 16, n. 99, set./out. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Wilii Routhmann** – São Paulo: Quartier Latin, 2016.

Vários autores. **Contraponto Jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais** – 4 ed. São Paulo. Saraiva, 2013.

Artigo. **“Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo”**. Disponível em: <[www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10516](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516)>. Acesso em: 18/05/2019.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **ICMS: Base de Cálculo**. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 74-79. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 116, 2012, p. 76.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, comércio eletrônico e serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS** / São Paulo: Almedina, 2017.

PATROCÍNIO, José Antônio. HIDALGO, Mauro. **Impostos sobre serviços: questões polêmicas do ISS**. – 3. Ed.- São Paulo. FISCOsoft Editora, 2016.

**Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal** – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964.

SANTI, Eurico Marcus Diniz. **ISS versus ICMS na prestação de serviços**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 186, 2011.

Artigo. **Tributação de software: para especialistas, competição de estados e municípios gera insegurança jurídica**. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/noticias/tributacao-software-competicao-estados-e-municipios-gera-inseguranca-juridica-dizem> > Acesso em: 17/06/2019

Artigo. **Conflitos de competência ISS X ICMS**. Instituto Brasileiro de Estudo Tributário. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/conflitos-de-competencia-iss-x-icms/>>. Acesso em: 17/06/2019.

Artigo. **A tributação de software sob encomenda**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-de-software-sob-encomenda-24082017>>. Acesso em: 18/06/2019.

DISPOSITIVOS LEGAIS: **Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999**; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>>. Acesso em: 15/06/2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na Internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NÁUFEL, José. **Novo Dicionário Jurídico Brasileiro**. 7ª Edição rev., atual. e ampliada. São Paulo, Parma, 1984.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

**Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, V. 12, nº1, p. 444 – 481, Jan-Jun, 2017. Disponível em:

<<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/5714/5280>>  
Acesso em: 18/06/2019.

FROSSARD, Demerval. **ICMS genérico: teoria e questões a todos os Estados e ao Distrito Federal: inclui resumo do Simples Nacional**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

PINHEIRO, Patrícia Peck (coord). **Direito digital aplicado 2.0**. 2ª ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. Vários Autores.

FREITAS, Rafael Vêras de (coord); RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON, Bruno. **Regulação e novas tecnologias**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PAESANI, Liliana Minardi (coord.). **O direito na sociedade da informação II**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da Tributação do Streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de Conclusão de Curso. 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>> Acesso em: 26/06/2019.

**Decreto nº 61.791/2016 do Estado de São Paulo**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>>. Acesso em: 19/06/2019.

Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Publicado no DOU em 05 de outubro de 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acesso em: 17/06/2019.

**Parecer Normativo SF nº 01/2017 da Cidade de São Paulo**. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/parecer-normativo-secretaria-municipal-da-fazenda-sf-1-de-18-de-julho-de-2017/detalhe>>. Acesso em: 17/06/2019.

**Resposta do Estado de São Paulo à Consulta Nº 15093/2017 de 18/04/2017**, publicado no DOE-SP em 5 de maio de 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344181>> . Acesso em: 14/06/2019.