

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MATHEUS CAMPELLO PEROVANO**

**A FENOMOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E  
DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A *SOFTWARE* NO  
BRASIL**

VITÓRIA  
2018

MATHEUS CAMPELLO PEROVANO

**A FENOMOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E  
DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A SOFTWARE NO  
BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória  
– FDV, como requisito parcial para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.  
Orientador: Professor Mestre Marcelo Martins  
Altoé.

VITÓRIA  
2018

MATHEUS CAMPELLO PEROVANO

**A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E  
DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A SOFTWARE NO  
BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em \_\_\_ de julho de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Prof. Orientador Marcelo Martins Altoé.  
Faculdade de Direito de Vitória  
Orientador

---

Profº  
Faculdade de Direito de Vitória

## RESUMO

O presente trabalho buscará discriminar as hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em casos que envolvam operações com *softwares* no Brasil. Será feita a análise das particularidades da situação jurídica do *software* no Brasil, evidenciando as principais diferenças internas deste objeto, as imunidades perceptíveis nas operações que os envolvam e as hipóteses em que são chamados ISS e ICMS para a tributação do *software*, sendo observado, também, o contencioso social que se altera constantemente por meio de revoluções tecnológico-científicas e outros vetores, passando, a seguir, pelos reflexos dessa movimentação “cultural” na aplicação da norma tributária nas operações com *software* no Brasil. Será discutida a hipótese de incidência tributária dos dois impostos em voga – ISS e ICMS, bem como a construção, interpretação e contornos dos conceitos que conduzem suas incidências, a saber: mercadoria e serviço. Noutro eito, será apresentada a aproximação específica de cada imposto com sua respectiva tangente tributável do *software*, passando ao busílis desse trabalho, que é a análise do conflito de competência tributária entre ISS e ICMS nas operações que envolvem o *software* no Brasil, pontuando a aproximação terminológica deste trabalho de conclusão ao excerto “conflito de competência”, afastando as outras terminologias construídas pela doutrina (conflito de incidências tributárias; conflito de leis) e analisando as causas e consequências desse impasse, elencando a elaboração de uma forma de discriminar o objeto a ser tributado e conseqüentemente aproximar o tributo de incidência acertada – e imediata. O presente trabalho se valerá de leitura e exposição bibliográfica, análise da lei e da construção doutrinária e jurisprudencial, adentrando na discussão do momento da confecção da norma pelo legislador e do desenvolvimento e caráter do grupo social atual que contém os contribuintes, aplicadores e intérpretes do Direito da matéria específica.

**Palavras-Chave:** Serviço; Mercadoria; Software; ISS; ICMS; Incidência.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	05
<b>1 A SITUAÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO BRASIL</b> .....	07
1.1 AS HIPÓTESES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECEBIDAS PELO SOFTWARE .....	08
<b>2 O ICMS E SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA</b> .....	10
2.1 O CONCEITO DE MERCADORIA PARA TRIBUTAÇÃO POR ICMS .....	11
2.2 O ICMS E AS OPERAÇÕES RELATIVAS AO SOFTWARE .....	13
<b>3 O ISS E SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA</b> .....	19
3.1 O CONCEITO DE SERVIÇO PARA TRIBUTAÇÃO POR ISS .....	21
3.2 O ISS E AS OPERAÇÕES RELATIVAS AO <i>SOFTWARE</i> .....	23
<b>4 O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ISS E ICMS NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE</b> .....	25
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	30
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	32

## INTRODUÇÃO

Conforme o humano evolui e se desenvolve, o Direito o observa e conseqüentemente se transforma também. As transformações tecnológicas contemporâneas revelaram inúmeras tangentes de ação do pesquisador e, em geral, do humano.

As rápidas revoluções tecnólogo-científicas trazem obstáculo à manutenção do manuseio do Direito, visto que, durante certo tempo, há uma regularidade na aplicação da norma e, frente a determinado novo objeto, esta aplicação deveria ser reinventada.

Os *softwares* representam a chave de ignição dos computadores, sendo ilimitada a abrangência em que podem ser empenhados, podendo ser desenvolvido *software* que atue no básico para o funcionamento da máquina até certo *software* que conduza toda a operação de determinada empresa. Evidente sua importância ao funcionamento de muitos negócios, uma vez que a modernização dos meios de produção e da vida humana como um todo gira em torno de um computador – de bolso ou *desktop*.

A construção da norma tributária brasileira, da mesma forma que o ordenamento jurídico, passou – e ainda passa – por transformações impulsionadas por uma característica social nova ou um desvio da norma jurídica que não se faz mais passível de contingência no ordenamento jurídico renovado. Nesse sentido, frente inadequação na forma de se tributar determinada matéria inédita, torna-se irremediável a adequação da norma tributária para que atue corretamente no momento da arrecadação, sopesando o tributo de incidência mais acertada ao caso e, conseqüentemente, delineando todo o caminho burocrático a ser percorrido pelo contribuinte.

Ressalta-se que uma nova carga valorativa que emana da sociedade pode vir a se tornar fonte do direito a ser observada pelo legislador e aplicador do direito; e um novo “hábito” atinente a determinada relação jurídica do humano, anteriormente imprevisível, pode se formar por constrangimentos laterais – de outros humanos em mesmo contexto social – vindos de uma nova invenção tecnológica ou nova forma de lidar com determinados objetos do cotidiano.

O presente trabalho, portanto, justifica-se no momento em que busca analisar quais seriam as particularidades do objeto a ser tributado – o *software* – bem como os impostos que poderiam ter seus fatos geradores acionados e, conseqüentemente, permitidos e necessariamente requisitados a incidir em cada uma das situações que serão discriminadas, que estão em constante movimentação.

A doutrina e jurisprudência produzem entendimentos relacionados a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em determinados casos específicos de operações com *software*. Será observado todo o contorno da matéria e discutida a possível atuação desses impostos em tais operações.

Será trabalhado o contencioso que envolve o conflito de competência entre o ISS e o ICMS e o motivo de aproximar esse conceito ao trabalho, tratando a situação como real conflito de competência tributária e discriminando as eventuais soluções para essa questão, com base na norma, doutrina e jurisprudência produzida pelos tribunais superiores pátrios sobre a matéria.

Diante do contexto já exposto, busca-se responder este problema de pesquisa: em quais hipóteses deverão incidir o ISS ou o ICMS nas operações relativas a *software* no Brasil?

## 1 A SITUAÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE NO BRASIL

O *software*, que também atende pela alcunha de “programa de computador”, possui definição contida na própria Lei do *Software*, a valer, Lei 9.609/98:

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.<sup>1</sup>

Importante ressaltar, sumariamente, que o *software* possui duas formas principais de comercialização: o *software off-the-shelf* – o que sai da prateleira – e o *software por encomenda*, aquele feito com especificações necessárias, requisitadas previamente pelo consumidor final do produto.

O *software off-the-shelf*, produzido em série e comercializado majoritariamente no varejo, representa produto de consumo diário de cidadãos que utilizam determinada tecnologia constantemente, e que não desejam deixar de ter o programa instalado em nenhum momento. Tal tangente observa a maioria de suas operações serem caracterizadas pela concessão, do detentor e programador do *software*, de licença para a utilização do programa, mantendo o chamado código-fonte – programação que faz nascer o *software* – para si e comercializando apenas a permissão para a utilização do programa, criado e delimitado pelo próprio desenvolvedor.

O *software por encomenda*, por sua vez, trata de objeto feito “sob medida” para o cliente que o requisitou. Trata-se de processo criativo totalmente diferente do *software* de prateleira, visto que, aqui, o *software* padrão já existe e nele são feitas customizações que partiram da necessidade do cliente, sendo perceptível o serviço criativo do desenvolvedor antes da efetiva entrega do produto.

O professor Marco Aurélio Greco, evidencia a distinção das espécies de *software*:

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 19 de fev. de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)> Acesso em 17 abr. 2018.

Assim, o *software* poderá ser objeto de puras prestações de serviços (por exemplo, o serviço de elaboração de um programa de computador por encomenda) como poderá ser uma "mercadoria" se for objeto de uma atividade comercial exercida mediante negociações no mercado que o tenham por objeto. Em suma, o equacionamento da questão envolve matéria de fato e avaliação das circunstâncias concretas e específicas que envolvam cada situação.<sup>2</sup>

Fazendo coro com a exposição do autor anterior, as tratativas que versam sobre a incidência tributária nas operações que envolvem o *software* são de complexa análise, visto que apenas o contexto fático ditará o regime o qual a comercialização de *software* em questão estará contida, sendo melhor exploradas ambas as possibilidades futuramente neste trabalho.

## 1.1 AS HIPÓTESES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECEBIDAS PELO SOFTWARE

Passando para a análise que elucida o título, insta ressaltar o fato do Supremo Tribunal Federal (STF) ter julgado, na análise conjunta dos Recursos Extraordinários 330817 e 595676 a suficiência da função instrumental do *software* para ser contemplado pela imunidade tributária quando plataforma para livros, periódicos e jornais eletrônicos. Atuando o *software* no sentido de possibilitar a leitura ou a completa utilização dos bens protegidos pela imunização tributária constitucional, contidos no Art. 150, VI, alínea "d", da Carta Magna, estaria ali, garantida a imunidade se comprovado o vínculo entre o programa e os bens já discriminados. Como visto no site da Suprema Corte:

Em votação unânime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal. Os ministros negaram provimento aos Recursos Extraordinários (REs) 330817 e 595676, julgados em conjunto na sessão desta quarta-feira (8). Para o colegiado, a imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento, além de componentes eletrônicos que acompanhem material didático.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**, 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 93.

<sup>3</sup> PORTAL do Supremo Tribunal Federal. STF decide que livros digitais têm imunidade tributária. Brasília, 08. Mar. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>> Acesso em 17 abr. 2018.

Nessa mesma linha de raciocínio, extrai-se do disposto no Art. 150, VI, alínea “e”, da Constituição Federal (tal mudança foi instituída pela Emenda Constitucional nº 75 de 15 de outubro de 2013) que estão imunes os *softwares* empenhados aos fonogramas, videofonogramas musicais ou literomusicais, que tenham sido produzidos no Brasil e por autores e/ou intérpretes brasileiros, abarcando o suporte para o uso e manuseio – mixagem e edição – da obra produzida ou os arquivos digitais que a contenham, estando a decisão do STF acerca dos livros eletrônicos próxima à disposição que emana da constituição sobre a matéria semelhante.

Além da situação já explorada, o *software* percebe imunidade – no âmbito do IPI e do ICMS – quando produzido em larga escala, ou seja, programas padronizados; semelhantes uns aos outros e, por aproximação, contidos na ideia do *software off the shelf*, mercadoria, quando produtos de exportação (física ou virtualmente), nos moldes da imunidade delineada pelo Art. 155, X, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A valer:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
X - não incidirá:  
a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;<sup>4</sup>

Exposta a problemática que enquadra o *software* e o trabalha conjuntamente ao ordenamento jurídico brasileiro, passa-se à análise da incidência tributária nas operações que contenham o programa de computador como objeto.

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 18 abr. 2018.

## 2 O ICMS E SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), está previsto no Art. 155, II, da Constituição Federal, que aduz:

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>5</sup>

Dessa forma, portanto, observa-se que a competência para a instituição do ICMS é dos Estados e do Distrito Federal, podendo, tais entes, por meio de lei ordinária, dispor sobre as particularidades do ICMS.

Passando à análise sistemática do ICMS, observa-se, na verdade, que a sigla ICMS comporta cinco impostos de incidências diferentes, como discrimina Roque Antonio Carrazza:

II- A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.<sup>6</sup>

Apesar da evidente nucleação distinta das hipóteses de incidência contidas no ICMS, Carrazza ainda assevera que, embora tais tangentes distintas não se confundam, todas possuem um chamado “núcleo central comum”, que torna possível seu estudo conjunto. Cita ainda a questão de todos obedecerem ao “regime da não cumulatividade”.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 19 abr. 2018.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2015, p. 42 e 43.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 44.

Adiante, será analisada a tangente do ICMS que efetivamente é relevante para a aproximação temática deste trabalho, qual seja, o ICMS-Mercadorias.

Primeiramente, importante ressaltar que o ICMS sobre as operações mercantis é o de maior importância econômica, visto que envolve a maior quantidade de capital e representa a maior parte das operações que envolvem o tributo.

O pilar de condução do ICMS sobre as operações mercantis está no Art. 155, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e afirma: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] operações relativas à circulação de mercadorias [...] ainda que as operações se iniciem no exterior”<sup>8</sup>. Exposto o dispositivo que conduz este tributo, Roque Antonio Carrazza aduz:

Saliente-se que, para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame.<sup>9</sup>

A operação a qual possui legítima tributação pelo ICMS sobre as operações mercantis é imediatamente jurídica – e não física, pressupondo a transferência, de uma pessoa a outra, por intermédio dos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria, ou melhor, dos poderes relacionados à disposição dessa mercadoria.<sup>10</sup>

Ricardo Anderle sintetiza, nessa linha, que o “ICMS-mercadorias é o imposto que incide sobre operações, negócios jurídicos, que permitam a circulação (patrimonial e jurídica) de mercadorias. Esses três termos conjugados são os elementos essenciais para configurar a hipótese de incidência do tributo”.<sup>11</sup>

Conclui-se, nesse sentido, que a atuação da específica tangente do tributo discutido aqui é imediatamente vinculada sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, estando os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 19 abr. 2018.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 17<sup>a</sup> ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 42 e 43.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 45.

<sup>11</sup> ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 109.

conectados e necessariamente presentes para se tornar possível a incidência do tributo sob determinada situação. Ademais, importante afirmar que a “circulação de mercadorias” capaz de formar a hipótese de incidência deste tributo deve perceber um negócio jurídico oneroso, envolvendo um alienante e um adquirente, relacionando o ato com a mercancia.<sup>12</sup>

## 2. 1 O CONCEITO DE MERCADORIA PARA TRIBUTAÇÃO POR ICMS

O conceito de mercadoria é ponto extremamente relevante para se entender toda a operação de tributação por meio do ICMS. Mercadoria, no caminhar do Direito, é o bem móvel sujeito a mercancia, ou seja, o objeto principal da atividade mercantil, que observa, de tal forma, o regime jurídico comercial.<sup>13</sup>

Avançando, costuma-se dizer que a configuração da mercadoria, imediatamente, está na descrição de bem móvel corpóreo, obtido ou produzido pelo indivíduo, que irá passar o objeto adiante, ou seja, comercia-lo. Importante ressaltar, porém, que apesar de toda mercadoria ser bem móvel corpóreo, nem todo bem móvel corpóreo possui a condição de mercadoria. Este bem móvel deve estar relacionado a operações mercantis, a distinção do status jurídico de um bem móvel corpóreo isolado para um que represente mercadoria é exatamente esta: a intenção de comercialização do objeto.<sup>14</sup>

Nesse sentido, afirma-se que objetos corpóreos não são mercadorias pura e simplesmente por sua natureza, mas o oposto, como afirma Paulo de Barros Carvalho: a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 49.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 50.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Cadernos de Pesquisas Tributárias 3/331**, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

Dessa forma, um bem de uso próprio, por exemplo, um fogão, não é mercadoria quando vendido a outrem pelo dono, visto que a incidência do tributo em voga se configura apenas quando o objeto comercializado for mercadoria, no sentido da palavra construído até o momento.

Além disso, insta afirmar que os objetos requisitos à, por exemplo, uma obra de construção civil, não são vistos como mercadoria, pois seu fim está imediatamente relacionado com a possibilidade de prestação do serviço em questão, sendo toda a operação tributada pelo ISS.

Roque Antonio Carrazza sintetiza:

Também os materiais necessários à prestação de um serviço de qualquer natureza (como os utilizados na execução de uma obra de engenharia civil) não são mercadorias – motivo pelo qual não podem ser alvo de ICMS as operações jurídicas com eles realizadas. Neste caso, haverá apenas a incidência do ISS, tributo de competência municipal.

De fato, o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando comerciante, industrial ou produtor pratica um *negócio jurídico* que transfere a titularidade de uma mercadoria.<sup>16</sup>

Nesses termos, sintetiza-se: mercadoria seria, por todo o exposto, o bem móvel submetido a mercancia, ou seja, o bem que é intencionalmente colocado em um contexto comercial circulatório, sendo importante, para a correta conceituação, observar a destinação do bem como característica que o revele como mercadoria.

## 2.2 O ICMS E AS OPERAÇÕES RELATIVAS AO SOFTWARE

No sentido de melhor observar a situação da hipótese de incidência do ICMS nas operações que conduzem *softwares*, vê-se como importante a discriminação do *software* sobre o qual seria possível a incidência deste tributo.

Será trabalhado, nesse momento, o *software* produzido em série, comercializado no varejo, possuidor da finalidade de mercancia e, diante disso, aquele que pode ser tributado pelo ICMS.

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2015, p. 51 e 52.

A construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal trabalha a matéria – inclusive sobre as particularidades do *software* tributado – e aparece como vetor positivo à resolução das controvérsias que envolvem o tema.

Sobre a matéria, excertos do julgamento – no dia 10 de novembro de 1998 – do Recurso Extraordinário 176.626-3/SP, o qual possuía como relator o Ministro Sepúlveda Pertence:

[...] 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>17</sup>

Por meio dessa decisão, o STF aproximou o *software* de prateleira ao ICMS, batendo na tecla da característica mercante do objeto em análise para que fosse possível a incidência desse tributo.

Evidente que, quando se tratar de caixas na prateleira de um comércio, a aproximação do ICMS ao *software* é mais clara, sendo possível a ligação até mesmo pela estética do produto, empacotado, de destinação mercantil. No entanto, com o avanço no meio tecnológico, tornou-se possível a obtenção de determinados *softwares* sem levantar da cadeira do computador, por meio do *download* do programa. O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, também se posicionou, quando acionado, sobre a matéria:

---

<sup>17</sup> STF - RE: 176.626 SP, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14697879/recurso-extraordinario-re-176626-sp>> Acesso em: 22 abr. 2018.

Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. [...] 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, §1º, item 6, e art. 6º, §6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.<sup>18</sup>

Sobre a norma forma de obtenção do *software*, ficou explicado pelo STF que, tratando-se de programa produzido em série, comercializado no varejo e de confirmada característica de destinação mercantil, é irrelevante se é bem corpóreo ou mercadoria *stricto sensu*, se determinado objeto está presente em uma determinada operação de circulação mercantil, sendo possível a aproximação do ICMS nessa tangente específica.

Nesse sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo concluem à matéria:

[...] face à jurisprudência, passa a compreender os *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, porque o STF passou a entender que não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas, por considerar que o apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.<sup>19</sup>

Fazendo coro com a matéria e afirmando a possibilidade de incidência do ICMS, mesmo com as particularidades enunciadas pelo avanço no manuseio do computador, Marco Aurélio Greco escreveu:

5) Numa interpretação que prestigie os fins sociais da lei, os princípios constitucionais positivos (em especial o da capacidade contributiva) e que leve em conta a evolução histórica do fenômeno jurídico, o *software*, em determinadas situações e dependendo das características fáticas de cada caso, pode ser considerado como abrangido pelo conceito de mercadoria se for objeto de atividade mercantil (exercida no e para o mercado).

6) Na hipótese do item 5 (e em função da situação fática), a operação que tenha por objeto um *software* apresentado em disquete, ou outro suporte

<sup>18</sup> STF - ADI 1945, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000171231&base=baseAcordaos>> Acesso em: 22 abr. 2018.

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 276.

físico, e a que se viabilize por um download pela Internet, sem suporte físico específico que o circunscreva materialmente diante dos olhos, estarão abrangidos pela materialidade da competência tributária do ICMS.<sup>20</sup>

Destoando, porém, da lógica construída acima, foi concedida na primeira semana de maio de 2018, liminar que afasta milhares de companhias da tecnologia do pagamento do ICMS em operações com *softwares* realizadas por meio da transferência eletrônica de dados. A decisão partiu da juíza Liliane Keyko Hioki, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, que afastou a transferência eletrônica da mesma consequência jurídica elevada pela comercialização do *software* por meio do suporte físico.<sup>21</sup>

A magistrada asseverou, em sentença, que há tributação pelo ISS nessas operações, devendo a Lei Complementar 116/03 prevalecer frente ao Decreto nº 63.099, de 2017, que inclui, como contribuinte do ICMS, “site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”.

Atenta-se, porém, que mesmo havendo fundamentação contrária à incidência do ICMS em operações com *softwares* realizadas por transferência eletrônica, isso não significa dizer que incidirá imediatamente o ISS. Inclusive, se é perigoso afirmar isso, visto que em hipótese alguma incidirá o ISS sobre a transferência eletrônica de *software* “de prateleira” – versão padrão, por exemplo.

A Procuradoria Geral do Estado de São Paulo afirmou, por nota, que não há bitributação e que o que foi alterado responde apenas pelo instrumento que torna possível a comercialização de um produto que sempre fora tributado pelo ICMS nas condições em questão – *software* de prateleira, alterada a disponibilidade física para a transferência eletrônica, pontuação que se defende neste tópico e também na ADI 1945, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 93 a 95.

<sup>21</sup> IGNÁCIO; Laura. Liminar livra empresas de ICMS sobre software. **Valor Econômico**, São Paulo, 04 mai. 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5501207/liminar-livra-empresas-de-icms-sobre-software>> Acesso em: 08 mai. 2018.

<sup>22</sup> STF - ADI 1945, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000171231&base=baseAcordaos>> Acesso em: 08 mai. 2018.

Ora, tratar tal operação como locação de bem móvel afasta a possibilidade do argumento da bitributação, permeado pela magistrada, visto que o ISS não incide sobre a locação de bem móvel.

Avançando, o Art. 565 do Código Civil determina que a locação de coisas está relacionada com uma obrigação de “dar”, visto que, *ipsis litteris*: “uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.<sup>23</sup>

Nesse sentido, tratando a locação de coisas como uma obrigação de “dar”, seria imediatamente excluída a hipótese da tributação por meio do ISS, visto que a Lei Complementar 116/03 somente determina, na lista que trata da incidência do ISS, os “serviços”, que, no âmbito de atuação do imposto em questão, se apresentam apenas como obrigações de “fazer”. Evidenciada a incompatibilidade, existe entendimento que afasta o ISS das operações com locação de bens móveis, inclusive, cristalizado por meio da Súmula Vinculante nº 31, que afirma: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.<sup>24</sup>

Ainda defendendo a seriedade procedimental da norma tributária, da instituição à tributação de fato, evidenciando apego à correta delimitação do objeto a ser tributado, Geraldo Ataliba sintetiza: “os comandos que nas normas jurídicas se contêm só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados”.<sup>25</sup>

Dessa forma, apresentados pontos divergentes sobre a matéria, conclui-se que o ICMS é devido nas operações relativas ao *software*, quando este produto se tratar do

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 de jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)> Acesso em: 08 mai. 2018.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>> Acesso em: 10 mai. 2018.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5. ed. São Paulo, 1999. p. 39-40.

*software* produzido em série, aquele comercializado no varejo, independente da plataforma que o conduza e, principalmente, quando este produto estiver caracterizado por sua destinação mercantil, que imediatamente aproxima o tributo em voga das operações com esse tipo delineado de *software*.

### 3 O ISS E SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), possui sua disposição legal e apontamentos no Art. 156, inciso III, da Constituição Federal do Brasil:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.<sup>26</sup>

Como aduzido pela norma, o fato gerador do ISS, elencado pela própria Carta Magna, seria a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), devidamente contidos na lista anexa em lei complementar, ainda que tais serviços não apareçam como a principal atividade do contribuinte.

Interessante ressaltar, nesse momento, a constante divergência de delimitação da atuação do ISS, visto que se trata de um imposto de competência municipal para sua instituição e, ao mesmo tempo, vinculado à lista anexa em lei complementar, manuseada por legislador nacional, que ditará os serviços passíveis de tributação pelo ISS.

Sobre a matéria, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo levantam a seguinte questão:

Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e

<sup>26</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 de jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)> Acesso em: 10 mai. 2018.

promover a respectiva exigibilidade – é evidente que a autonomia fica prejudicada.<sup>27</sup>

Avançando, o ponto central da materialidade do ISS não deveria ser observado apenas no conceito de “serviço”, sendo importante afirmar que seria mais correta a aproximação da hipótese de incidência do ISS à uma prestação de serviço, negócio jurídico, implicada imediatamente a uma obrigação de fazer e de estreita relação com o direito privado. Esta aproximação, mais específica, se aproxima acertadamente à fenomenologia da incidência da norma tributária, trabalhada por Paulo de Barros Carvalho, que afirma a movimentação dinâmica da incidência tributária: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência.<sup>28</sup>

Sobre a prestação de serviços que conduz a tributação por ISS, Adolpho Bergamini traz:

No caso do ISS, o critério material da hipótese de incidência é “prestar serviços” que:  
 Caracterizam-se pela obrigação de fazer algo a terceiros mediante certa remuneração.  
 Afigura-se-nos importante salientar que as obrigações de fazer se caracterizam-se pelo esforço imaterial (intelectual ou não) de uma das partes (o prestador de serviços), realizado em contrapartida a uma prestação pecuniária da outra parte contratante (o tomador dos serviços).<sup>29</sup>

A obrigação de fazer em questão diz respeito à prestação de determinada utilidade ou comodidade ao terceiro contratante, de modo personalizado, configurando-se de modo negativo à obrigação de dar (que seria a entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros).<sup>30</sup>

Para melhor descrever a obrigação de fazer, Caio Mário trabalha, em sua obra:

O outro tipo de obrigação positiva é a de fazer, que se concretiza genericamente em um ato do devedor. Muito frequentemente a *obligatio faciendi* reduz-se a uma prestação de trabalho. Mas não sempre, pois às

<sup>27</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 391.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 272.

<sup>29</sup> BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n.º 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP Editora, 2009. p. 22.

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 387.

vezes, a *res debita* não é o esforço material por que se executa, porém, uma operação complexa. É obrigação de fazer aquela que tem por objeto o podar as árvores de um pomar, de realização singela e execução material, por um esforço físico, ou seja, é uma prestação de fato.<sup>31</sup>

Nesse sentido, conclui-se que a prestação de serviço trazida pela norma como hipótese de incidência do ISS é uma obrigação de fazer algo a terceiros, onde seja empenhado esforço imaterial humano (intelectual ou não) em contrapartida a uma prestação pecuniária da parte contratante, estando contido – o serviço – na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03.

### 3.1 O CONCEITO DE SERVIÇO PARA TRIBUTAÇÃO POR ISS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não trouxe conceituação específica sobre o termo “serviço” para fins de incidência do ISS, porém, não há problema quanto a isso, visto que o texto constitucional trabalha especificações às obrigações de dar e fazer e, como visto no tópico anterior, o ponto principal da materialidade de incidência do ISS está contido na “prestação de serviço”, ou seja, obrigação de fazer. Não resta, portanto, prejudicado o campo de incidência tributária do ISS por ausência de conceituação de serviço.

Além disso, o Art. 110 do Código Tributário Nacional afirma que a conceituação do instituto “serviço” deve concordar com a dada pelo Direito Privado, aproximando a definição utilizada em vias comerciais para a do Direito.<sup>32</sup>

Aires Fernandino Barreto, sobre a construção do conceito de serviço:

Não é todo e qualquer 'fazer' que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se vissemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência

<sup>31</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 57.

<sup>32</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 de outubro de 1960. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 11 mai. 2018.

ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um 'fazer'. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado.

[...]

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).<sup>33</sup>

Retira-se, assim, do entendimento levantado por Barreto, que o serviço está vinculado à presença de uma relação jurídica, sendo o esforço humano em favor de outrem. Uma subespécie contida no conceito de trabalho, sendo desempenhada a terceiros.

Avante, analisadas as disposições constitucionais diferentes entre as obrigações de dar e fazer, reúne-se material para dispor sobre uma conceituação constitucional de serviço, qual seja, a prestação de esforço humano a terceiros, com contraprestação econômica e em caráter negocial, sob regime do direito privado – faz coro o Art. 110 do CTN.

A conceituação acima exposta abrange outros pontos imediatamente vinculados ao conceito de serviço, organizados por Paulsen e Melo, sendo:

- a) a obrigação de fazer (e nenhuma outra); b) os serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (que é imune ao imposto pelo Art. 150, VI, alínea “a” da Carta Magna);
- b.1) os serviços que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – afastando os serviços prestados “a si mesmo”, ou em regime familiar/afetivo;
- b.2) os serviços prestados sem relação de emprego, excluindo, assim, o trabalho efetuado em regime de subordinação, por não permear o conceito comercial exigido.<sup>34</sup>

Nesse sentido, conclui-se este subtópico sintetizando o conceito de serviço como a prestação de esforço humano a terceiros, presente conteúdo econômico e caráter negocial na relação jurídica, atinente ao regime do direito privado e no sentido da obtenção de bem material ou imaterial, afastado o serviço público, o serviço prestado

<sup>33</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29 a 31.

<sup>34</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 389.

“a si mesmo” e o trabalho efetuado em regime de subordinação, visto que este não contém a penumbra comercial necessária à conceituação do instituto para fins de tributação por ISS.

### 3.2 O ISS E AS OPERAÇÕES RELATIVAS AO SOFTWARE

Do sentido oposto à incidência do ICMS nas operações relativas ao *software – off the shelf*, a tangente dos programas de computador que abarcam a incidência do ISS é a que diz respeito a prática, por meio do desenvolvedor, de serviço de customização indispensável, requisitada pelo adquirente do serviço e produto.

A Lei Complementar 116/03, que traz a lista de serviços a serem tributados pelo ISS, aponta no item 1.05 o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”<sup>35</sup>. Ante a disposição desse dispositivo, poderia se retirar da lei entendimento em que a mera cessão de direito ou licenciamento do programa seria a subsunção necessária entre a norma e o fato para que incidisse o ISS, fator que destoa da construção jurisprudencial específica, que afirma a condição indispensável da customização ao programa para que se atenda a tributação por ISS.<sup>36</sup>

Importante destacar que a jurisprudência específica da matéria, a mesma trazida no parágrafo anterior, afirma que a tributação do ISS, nos casos que envolvem operações com *software* no Brasil, não é produto de mera cessão de direitos ou licença de uso, mas da prestação de serviços específicos de customização e personalização do programa a pedido do indivíduo que o encomendou.

---

<sup>35</sup> BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 de jul 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 13 mai. 2018.

<sup>36</sup> STF - RE: 176.626 SP, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14697879/recurso-extraordinario-re-176626-sp>>. Acesso em: 13 mai. 2018.

Nesse sentido, há o item 1.04 da lista de serviços contida na Lei Complementar 116/03, que traz a tributação do ISS nos serviços de “elaboração de programas de computadores”, atendendo ao disposto anteriormente.

Destaca-se que há a possibilidade, por meio da Lei do *Software*, de manutenção do direito intelectual – autoral – de *software* personalizado produzido pelo desenvolvedor. Especificamente nesse caso, o contratante receberá licença de uso para utilizar o programa, atendendo a disposição do item 1.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116/03 e, assim, incidindo ISS sobre a operação. Importante, ainda, discriminar que o fato gerador dessa tributação foi o serviço de individualização feito em cima do programa, que o personalizou conforme as demandas que partiram do próprio contratante. Ou seja, não foi o licenciamento em si que ensejou a atuação do ISS, mas o serviço prestado diretamente no *software*.<sup>37</sup>

Sobre a construção anterior, Luiz Roberto Peroba e Vinicius Jucá Alves:

a LC nº 116/03 deve ser interpretada de acordo com a Constituição Federal – ou seja, não incide o ISS nas situações em que há licenciamento do *software*, mas não há prestação de qualquer serviço por parte do licenciador no sentido de desenvolver o *software* de acordo com as especificações do usuário. Do contrário, estará incidindo o ISS sobre a mera locação de bens móveis, o que é vedado pela Constituição Federal. Portanto, no licenciamento de *software* de prateleira não deve incidir o ISS.<sup>38</sup>

Portanto, pela construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e bibliográfica apresentada nesse capítulo, afirma-se a ideia de que as operações relativas ao *software* que invocam a tributação pelo ISS são aquelas em que se é perceptível serviço de customização do desenvolvedor para o usuário adquirente, individualizando o programa para atender as necessidades previamente acertadas entre os contratantes e evidenciando, assim, o efetivo *serviço* desempenhado pelo criador do programa.

---

<sup>37</sup> PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinicius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de *software* de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações – RDIT**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, jul./dez. 2011, p. 63.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 66.

## 4 O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ISS E ICMS NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE

Na rotina de instituir, fiscalizar e manusear a tributação, *lato sensu*, os entes políticos envolvidos em tais operações jurídicas estão propensos a uma eventual invasão de competência por outro, ação denominada, aqui, como conflito de competência tributária.

Importante, nesse momento, destacar o motivo da inclinação desse trabalho de conclusão à escolha em usar a terminologia “conflito de competência tributária”, visto que existem diferentes acepções sobre essa questão terminológica na doutrina, se mostrando correto o trabalho em aproximar a discussão doutrinária sobre esse excerto, explicando, ainda, o motivo da escolha.

Tácio Lacerda Gama, por exemplo, sugere a expressão “conflito de incidências tributárias”, visto que trata o conflito em questão como “a circunstância de dois sujeitos se julgarem competentes para gravar um mesmo fato qualificado numa competência privativa ou exclusiva”.<sup>39</sup>

Outros autores também descartam – por outra tangente – a utilização da terminologia “conflito de competência”, uma vez que defendem a perfeita delimitação, pela Carta Magna, da parcela de poder designada a cada ente político específico e competente para instituir tributos, sugerindo como opção, a expressão “conflito de leis” por acreditarem que há uma aproximação melhor com o objeto do problema da invasão de competências.<sup>40</sup>

O presente trabalho se afasta das duas terminologias alternativas sugeridas acima, se atendo a expressão “conflito de competências”. Quanto à designação do conflito como “de leis”, se sustenta de inadequada utilização para este trabalho no momento em que o verbete “leis” pode ter uma gama de significantes que fogem da análise

---

<sup>39</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p.235.

<sup>40</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 86.

pretendida e, além disso, afasta toda uma tangente normativa concreta e individual infralegal, presente na rotina da norma tributária e intimamente conectada ao movimento de aprimoramento – ou não – social que transforma a efetividade de determinada norma tributária ou a conduz em outro sentido.<sup>41</sup>

Noutro eito, sobre descartar a utilização da expressão “conflito de incidências”, esta não traz satisfatoriamente todo o eixo que envolve a constituição de tais conflitos, que acontecem por diversos motivos que não apenas incidências destoantes, porém convergentes. Podendo esta expressão, nesse sentido, conduzir à outras formas de interpretação diversas do que se pretende, além de possibilitar a confusão do “consumidor” da matéria, uma vez que possui implícito vazio semântico-interpretativo.<sup>42</sup>

Aproximado o termo “conflito de competência” ao presente trabalho, insta explicar a abrangência de sua atuação. Não se sustenta, aqui, que o problema da oscilação da tributação nas operações com *software* estaria numa invasão legislativa que mostra total desacordo com as designações de competência constitucionais. Os Municípios não dispuseram sobre mercadorias nem os Estados sobre serviços, não é esse o caso.

O que se mostra, nos casos de conflito de competência, seria uma ampliação indevida do contencioso da norma de um específico ente político, frente a uma insuficiência de aplicação – da norma – nos casos percebidos atualmente. A modernização dos instrumentos de aquisição do *software*, podendo agora serem comercializados pela *internet*, por exemplo, causou divergência de decisões no Brasil, como mostrado nesse trabalho (jurisprudência do STF e decisão da juíza da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo).

Evidencia-se, então, a existência de um conflito que percebe seus motivos no plano infralegal, com o desenvolvimento de ferramentas e objetos que são tratados por essas normas há muito tempo e que, não necessariamente, acompanharam sua

---

<sup>41</sup> ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 121 e 122.

<sup>42</sup> *Ibid.*, p. 123.

movimentação no tempo, acabando o intérprete, frente à imprecisão do dispositivo e inércia do legislador, por classificar determinado fato de maneira diferente da acertada no momento originário da construção normativa.<sup>43</sup>

Ricardo Anderle, sobre a matéria:

Diferentemente de outrora, quando as invasões ocorriam no plano legislativo, os conflitos entre impostos hoje são, na sua maioria, problemas *lógico-semânticos* do intérprete aplicador e destinatário da norma tributária, que acaba por introduzir norma individual e concreta em desacordo com a norma que lhe empresta validade. Não é, portanto, um problema de invasão no plano legislativo, mas uma afronta às significações possíveis das normas de competência tributária (norma de competência legislativa, norma geral ou regra-matriz de incidência) quando da aplicação da norma tributária.<sup>44</sup>

Trabalhando especificamente no âmbito do conflito entre ISS e ICMS, é perceptível que a instabilidade teórica nos conceitos de serviço e mercadoria – principalmente no âmbito do direito privado – é acentuada pelo fato de existirem situações onde são perceptíveis, concomitantemente, obrigações de fazer e dar. Tal movimentação tornaria os fatos geradores do ICMS e do ISS confrontantes, questiona José Nabantino Ramos: “o bem entregue é mercadoria ou insumo?”; “o esforço empreendido é serviço ou mera atividade-meio?”.<sup>45</sup>

O conflito de competência tributária perceptível nas operações com *software*, entre ISS e ICMS, gira em torno de identificar as peculiaridades que caracterizam o objeto que invoca a hipótese de incidência do tributo – o *software*.

Sendo perceptível o esforço intelectual humano no sentido de personalizar o programa para que o encomendante tenha suas necessidades atendidas por meio dessa personalização, deverá incidir o ISS, visto que a mercancia do produto se perde no momento em que não há efetiva troca de titularidade e a confecção que individualizou aquele programa foge à regra da venda em massa, do varejo, evidenciando a

<sup>43</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

<sup>44</sup> ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 125.

<sup>45</sup> RAMOS, José Nabantino. **Fatos geradores confrontantes**. Doutrinas essenciais de Direito Tributário. São Paulo, v.1, fev. 2011, p. 266.

importância e maior atuação do “serviço” frente a “mercadoria” naquela relação jurídica

No sentido oposto, fica a tributação por meio do ICMS encarregada dos programas produzidos em série, comercializados no varejo e com causa de existir intimamente relacionada a mercancia. A finalidade do produto, sua destinação, é o critério mais importante para identificar o *software* objeto da tributação pelo ICMS, havendo destinação mercantil do programa, este estará contido na tangente de tributação deste imposto.

Avançando à outra análise, é discussão jurisprudencial e doutrinária a questão da incidência do ICMS nas operações que envolvam a transferência eletrônica do *software*. Foi defendida, nesse trabalho, construção que aborda a possibilidade de incidência do ICMS nessas operações, visto que, apesar de ausente o suporte físico que comercializa o produto, a mercancia e a ideia de um produto a ser consumido em massa ainda é presente em alguns *softwares*, que não trabalham com licença, mas na transferência, ao usuário, da plena utilização de todo o conteúdo do programa.

Apesar de ficar claro que não há a concessão, por parte do desenvolvedor, do código-fonte – o embrião – do *software*, a causa de existir daquele produto está intimamente ligada a uma comercialização no sentido mais mercadológico possível, sendo irrelevante se essa operação é feita por meio de um CD, material, ou pela transferência eletrônica, visto que o objetivo do adquirente, a destinação do produto e a característica da mercancia podem configurar a circulação de mercadoria e, ulteriormente, confirmar a correta tributação por meio do ICMS à operação, concordando com o entendimento trazido pela ADI 1945, já analisado nessa pesquisa.

Ante o fechamento deste tópico, insta afirmar, ainda, que discernir as hipóteses de incidência do ISS e do ICMS no quadro fático das operações com *software* no Brasil, e até mesmo no geral, pode ser tarefa facilitada pela identificação da prestação relativa ao fato gerador do tributo, ou seja, discriminar se a situação trata de uma obrigação de dar ou de fazer.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza assevera que o ISS seria uma exação que grava fato jurídico da prestação de serviço de qualquer natureza (obrigação de fazer), e o ICMS-mercadorias – tangente atinente ao caso – incide sobre ato jurídico que trata da operação caracterizada pela mercancia (obrigação de dar). Esse seria, para Carrazza, a principal evidência que distingue as hipóteses de incidência do ISS e do ICMS: a tributação pelo primeiro se materializa por meio de um fazer e a do segundo sempre por meio de um dar.<sup>46</sup>

Conclui-se, portanto, que para identificar o tributo de incidência mais acertada ao *software*, em determinado caso concreto, deve-se atentar para as particularidades do programa em questão. Se tratando de *software* personalizado e, conseqüentemente individualizado, diferente da versão padrão – *standard* – pela customização efetuada pelo desenvolvedor, deverá o ISS tributar essa operação. Em casos de *software* com destinação projetada a mercancia, desenvolvido em série e comercializado no varejo, o ICMS será o tributo mais acertado para tributar a operação.

---

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 125 a 127.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou oferecer análise sobre as hipóteses de incidência do ISS e do ICMS, a situação jurídica do *software* no Brasil e as específicas incidências tributárias dos impostos em voga nas operações com *software*.

Foram trabalhadas, também, particularidades que envolvem as operações com *software* nos casos de transferência eletrônica, analisando julgados dos tribunais superiores pátrios frente a construção doutrinária sobre a matéria. Observados os posicionamentos jurisprudenciais e a doutrina, foram delimitados momentos de atuação do ISS ou do ICMS nas operações em questão, aproximando ou afastando determinado tributo dependendo da situação do objeto – *software*.

O conflito abordado foi verificado e trabalhado tendo em base dois possíveis momentos do *software*: o primeiro, quando este for objeto de uma customização por parte do desenvolvedor para atender as particularidades do encomendante, caracterizando a incidência do ISS nessas operações; o segundo, quando é evidente a destinação mercantil que conduz o desenvolvimento e comercialização do *software*, sendo sua produção em massa e comercialização no varejo, majoritariamente, seja por transferência eletrônica ou suporte físico, aproximando a tal construção fática a incidência do ICMS.

Foi aproximado a esse trabalho o uso da terminologia “conflito de competência tributária”, não por afirmar que este conflito é fruto de atecnia do legislador originário, do infraconstitucional ou de qualquer texto normativo produzido, mas sim de uma movimentação da própria sociedade contribuinte e manuseadora da norma tributária que afastou os outros dois conceitos levantados por inúmeros autores (conflito de incidência e conflito de leis) por não conterem essa hipótese infralegal e imprevisível. Sendo trabalhada a questão da inércia da norma frente ao avanço técnico-científico da sociedade e sua necessidade de aprimoramento e, sendo o caso, de ampliação.

Noutro eito, delineados os conceitos de mercadoria – para fins de tributação por ICMS – e de serviço – para fins de tributação por ISS, buscou-se destrinchar toda a

construção da incidência tributária dos impostos trabalhados nessa pesquisa, passando, inclusive, pela questão das prestações contidas em cada um desses tributos (de dar ou de fazer), bem como as incompatibilidades entre um e outro.

Conclui-se, nesse sentido, que o momento de incidência do ISS ou do ICMS nas operações com *software* no Brasil é delimitado pelas particularidades do objeto – *software*, que revela o fato gerador específico e aciona o imposto à tributação, dependendo da situação jurídica do programa de computador do caso específico. Estando, então, o ISS correto em tributar as operações com *software* em que se é perceptível a individualização do programa, por meio de customização atinente as necessidades do adquirente e o ICMS chamado a tributar as operações em que se constate a destinação mercantil, no sentido do Direito Privado conforme o Art. 110 do CTN, do *software*, bem como as características relativas à mercancia, quais sejam, a produção em série, de mercadoria comum, para a venda no varejo – seja por suporte físico ou transferência eletrônica.

## REFERÊNCIAS

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5. ed. São Paulo, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n.º 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP Editora, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 01. fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 de outubro de 1960. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 01. fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 19 de fev. de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)> Acesso em 17 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 de jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)> Acesso em: 08 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito

Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 de jul 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 13 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Cadernos de Pesquisas Tributárias 3/331**, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**, 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

IGNÁCIO; Laura. Liminar livra empresas de ICMS sobre software. **Valor Econômico**, São Paulo, 04 mai. 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5501207/liminar-livra-empresas-de-icms-sobre-software>> Acesso em: 08 mai. 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinicius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de *software* de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações – RDIT**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 63, jul./dez. 2011.

PORTAL do Supremo Tribunal Federal STF decide que livros digitais têm imunidade tributária. Brasília, 08. Mar. 2017. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>>  
Acesso em 17 abr. 2018.

RAMOS, José Nabantino. Fatos geradores confrontantes. **Doutrinas essenciais de Direito Tributário**. São Paulo, v.1, fev. 2011.

STF - RE: 176.626 SP, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998. Disponível em:  
<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14697879/recurso-extraordinario-re-176626-sp>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

STF - ADI 1945, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000171231&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.