

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Faculdade de Direito  
Departamento de Direito Econômico e do Trabalho**

**Nestor Mateus Samrsla**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISSQN SOBRE OS SOFTWARES  
ADQUIRIDOS VIA DOWNLOAD: MERCADORIA, PRESTAÇÃO DE SERVIÇO  
OU LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL?**

**Porto Alegre**

**2016**

**NESTOR MATEUS SAMRSLA**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISSQN SOBRE OS SOFTWARES  
ADQUIRIDOS VIA DOWNLOAD: MERCADORIA, PRESTAÇÃO DE SERVIÇO  
OU LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL?**

Monografia apresentada como pré-requisito para a conclusão do Curso de Direito, ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Professor Orientador: Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano.

**Porto Alegre**

**2016**

**NESTOR MATEUS SAMRSLA**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISSQN SOBRE OS SOFTWARES  
ADQUIRIDOS VIA DOWNLOAD: MERCADORIA, PRESTAÇÃO DE SERVIÇO  
OU LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL?**

Monografia apresentada como pré-requisito para a conclusão do Curso de Direito, ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em \_\_\_ de dezembro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Doutor Adão Sérgio do  
Nascimento Cassiano  
Orientador

---

Professor Doutor Igor Danilevicz

---

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso

Agradeço à minha mãe pela paciência e compreensão na elaboração do presente trabalho, principalmente nos momentos difíceis, que foi de vital importância. Da mesma forma, ofereço meu agradecimento ao Prof. Adão Cassiano pelos conselhos dados e sua disponibilidade em me orientar.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo o estudo da incidência tributária de ICMS e ISSQN nos *softwares* adquiridos via *download* (transferência eletrônica de dados), conhecidos como *softwares* virtuais. O estudo inicia com uma análise dos históricos dos dois tributos, seus fatos geradores, hipóteses de incidência e entendimento da jurisprudência pátria; Após, tem-se a análise dos conceitos do programa de computador conforme a legislação e seu conceito no direito privado. O Supremo Tribunal Federal classifica o *software* entre *standard* e sob “encomenda”, incidindo ICMS no primeiro e ISSQN no segundo, conforme seu *animus* comercial. E como fica a classificação dos *softwares* adquiridos via *download*? Apesar de ser uma negociação mercantil, não há transferência de propriedade do bem, critério para a ocorrência do fato gerador de ICMS. Da mesma forma, a incidência do ISSQN nos licenciamentos ou cessão de direito de uso do programa de computador também não está correta, porquanto tratar-se de uma locação de bem móvel, imune, pois, do tributo municipal.

Palavras-chave: Software virtual. Download. Tributação. ICMS. ISSQN. Mercadoria, serviço ou locação de bem móvel.

## **ABSTRACT**

This work aims to study the tax incidence of ICMS and ISSQN in softwares acquired through download (electronic data transfer), known as virtual softwares. The study begins with an analysis of the histories of the two tributes, their generating facts, hypotheses of incidence and understanding of the jurisprudence of the country; Afterwards, one analyzes the concepts of the computer program according to the law and its concept in private law. The Federal Supreme Court classifies the software between standard and under "order", ICMS tax on the first and ISSQN on the second, according to its commercial animus. And how is the classification of software purchased by download? Despite being a mercantile negotiation, there is no transfer of ownership of the asset, criterion for the occurrence of the ICMS event. In the same way, the incidence of ISSQN in the licensing or assignment of right of use of the computer program is also not correct, since it is a lease of movable property, therefore, immune from municipal tax.

Keywords: Virtual software. Download. Taxation. ICMS. ISSQN. Merchandise, service or rental of movable property.

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	9
2.	O ICMS .....	11
2.1.	Evolução Histórica.....	11
2.1.1.	A transformação em ICM .....	12
2.1.2.	A Criação do ICMS pela Constituição Federal de 1988.....	12
2.2.	Fato Gerador de ICMS .....	13
2.2.1.	Hipótese de Incidência de ICMS em <i>Software</i> .....	15
2.2.2.	Regra matriz da incidência .....	16
2.2.3.	Critério Material .....	17
2.2.4.	Critério Espacial.....	17
2.2.5.	Critério temporal .....	17
2.2.6.	Critério Pessoal .....	18
2.2.7.	Critério Quantitativo .....	18
2.3.	Incidência de ICMS em <i>Software</i> Segundo a Jurisprudência. ....	18
3.	ISSQN.....	23
3.1.	Evolução Histórica.....	24
3.2.	Fato Gerador e Hipótese de Incidência em <i>Software</i> .....	25
3.3.	Regra matriz de incidência.....	26
3.3.1.	Critério Espacial.....	27
3.3.2.	Critério Temporal.....	27
3.3.3.	Critério Pessoal .....	28
3.3.4.	Critério Quantitativo .....	28
3.4.	Incidência de ISSQN em <i>Software</i> segundo a Jurisprudência.....	29
4.	O Programa de Computador.....	33
4.1.	Conceito Histórico de <i>Software</i> .....	33

4.2. O funcionamento do <i>Software</i> .....	35
4.3. Conceituação Jurídica do <i>Software</i> .....	35
4.4. <i>Software</i> segundo o STF.....	38
5. Aquisição de <i>Software</i> por Transferência Eletrônica de Dados. ....	42
5.1. Classificação da Transação: Mercadoria, Serviço ou locação de bem móvel?.....	42
6. Incidência Tributária Sobre o Programa de Computador Obtido por <i>Download</i> (transferência eletrônica de dados).....	47
6.1. Da Impossibilidade de incidência de ICMS nos <i>softwares</i> virtuais.....	47
6.2. Da impossibilidade de Incidência de ISSQN nos <i>softwares</i> virtuais. ....	50
8. Referências Bibliográficas .....	55



## 1. INTRODUÇÃO

A informática e o desenvolvimento da Internet foram a grande revolução da humanidade no século XX. Através delas a comunicação e a troca de informações entre as pessoas passou a ser imediata, simultânea e em qualquer lugar do planeta.

A mudança do mundo dos “átomos”, em que a mercadoria está atrelada a um suporte físico para o mundo dos “bits”, onde não há essa relação de materialidade, causa grandes consequências no momento de aplicação do Direito.

E o *software* é o grande protagonista da visualização do mundo dos bits. Atualmente, não conseguimos imaginar a vida cotidiana sem as facilidades que os programas de computadores nos proporcionam. Eles estão nos computadores pessoais, nos celulares, sistemas de navegação, enfim, em quase tudo o que nos cerca.

Juntamente com avanço da internet, surgiu o comércio virtual, com a obtenção de produtos via *download* (transferência eletrônica de dados) que, ao invés de ir a uma loja e adquirir o suporte físico do bem desejado, podemos comprar através da *web* e receber por meio de pacotes de dados diretamente no computador.

O programa de computador não poderia ficar de fora dessa nova forma de comércio “virtual” e hoje é oferecido ao consumidor na totalidade de suas formas e funções.

Entretanto, essa modalidade de compra faz surgir uma grande dúvida em relação à incidência tributária: ocorre o fato gerador de ICMS nos *softwares* adquiridos via *download*? Há a incidência de ISSQN?

O STF já se posicionou quanto à classificação do *software* e a hipótese de incidência tributária, separando o programa de computador *standard*, padronizado e produzido em larga escala do *software* sob “encomenda”, feito para um cliente exclusivo.

No primeiro, há a incidência de ICMS, porque ocorre genuína circulação de mercadoria. No segundo, a ocorrência é de ISSQN, pois caracteriza uma obrigação de fazer, uma prestação de serviço.

Mas em relação à aquisição do *software* “virtual”? O mesmo STF está com a Ação direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 pendente de julgamento de mérito nesse sentido.

O presente trabalho terá por objetivo o estudo de hipótese de incidência de ICMS ou ISSQN nas aquisições de *software* via *download* (transferência eletrônica de dados), ou seja, os *softwares* virtuais.

A primeira parte do trabalho destina-se ao estudo do ICMS e ISSQN, nos dois primeiros capítulos, analisando seus dispositivos legais, a origem histórica, as características de cada tributo, a ocorrência do fato gerador, sua hipótese de incidência nos programas de computador e o entendimento jurisprudencial da ocorrência do imposto.

No terceiro capítulo será feita uma breve explanação do conceito do programa de computador, sua classificação conforme a Lei nº 9.609/98 e os conceitos de direito privado que se enquadram nesse produto. A seguir será analisado o *software* sob a ótica da lei e da jurisprudência, com enfoque na conceituação dada pelo STF na ADI nº 1.945.

Após, no quarto capítulo, será abordada a aquisição do *software* por *download*. Como se dá o negócio mercantil e sua classificação entre mercadoria, serviço ou locação de bens móveis.

Por derradeiro, será analisada a hipótese de incidência de ICMS ou ISSQN nos *softwares* virtuais por meio dos conceitos doutrinários e jurisprudenciais obtidos com a pesquisa.

## **2. O ICMS**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, envolvendo o negócio jurídico mercantil, não incidindo sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

O tributo é instituído pela Constituição Federal no inciso II do artigo 155<sup>1</sup>, de competência dos Estados, constituindo a principal fonte de receita para esses entes federados, incidindo sobre todas as etapas do ciclo de comercialização.

Justamente por essa incidência tão vasta, o ICMS é um imposto não cumulativo, podendo ser abatido nas etapas seguintes da comercialização, bem como existe a possibilidade de ser seletivo, tendo alíquotas diferenciadas conforme a categoria de necessidade do produto para os consumidores.

Atualmente, o tributo é regido pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), alterada pelas Leis Complementares nº 102/00 e 114/02. Essa LC revogou o Decreto-lei nº 406/1968, que fora recepcionado pela Constituição.

### **2.1. Evolução Histórica**

O ICMS aplicado hoje em dia tem estrutura nova, pois foi consolidado a partir da Constituição Federal de 1988, visto que adicionou ao antigo Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) as modalidades de serviço de telecomunicações e de transporte interestadual ou intermunicipal de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

A origem dá-se através do Imposto de Vendas e Consignações (IVC), criado na Constituição Federal de 1934, através de um alargamento do antigo Imposto de Vendas Mercantis (IVM), que fora criado em 1923, através da Lei 4.625 de 31 de dezembro de 1922, atendendo às associações comerciais que

---

<sup>1</sup> - Art. 155, inciso II 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;"

pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias, para a facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes industriais.

### **2.1.1. A transformação em ICM**

Segundo BALEEIRO (2013), o ICM é o mesmo IVC do ponto de vista econômico, que concorria com cerca de  $\frac{3}{4}$  partes da receita tributária dos Estados-Membros. Dizia-se que a diferença entre o imposto de consumo e o imposto das indústrias era relativa aos *nomen juris*, pois eles incidiam sobre uma mesma realidade econômica, qual seja, a introdução da mercadoria no circuito comercial.

Assim, através das Emendas nº 1 e 18, foram criadas novas normas para incidência do ICM, formando um fato gerador diverso, dando para esse fato gerador o mesmo que foi dado pelo legislador ordinário há muitos anos para o imposto de consumo, rebatizados de imposto sobre produtos industrializados, que é o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para o negócio.

### **2.1.2. A Criação do ICMS pela Constituição Federal de 1988.**

A tributação mundial, como um todo, passou do antigo imposto sobre vendas brutas para um sobre vendas líquidas.

O primeiro país industrializado a perceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente em todas as fases de produção industrial e de circulação de mercadorias foi a França, que em 1954, criou o *taxe sur la valeur ajoutée*, o qual foi atualizado posteriormente e até hoje vigora.

Após a França colher bons frutos de aplicar a não cumulatividade, outros países começaram a introduzir esse princípio em sua ordem tributária. O Brasil introduziu tal princípio com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, mesmo já tendo adotado no imposto sobre consumo, através de legislação ordinária. A intenção brasileira foi procurar eliminar a tributação em cascata, tanto nos impostos sobre produção industrial (IPI), como sobre a comercialização (ICM).

A partir da Assembleia Nacional Constituinte de 1987, passou-se a discutir uma maior independência e autonomia financeira dos Estados-membros. Muita pressão foi exercida: de um lado, o grupo dos Estados-membros, por suas Secretarias da Fazenda, sugerindo o ICMS; do outro lado, juristas experientes e grandes conhecedores dos 23 anos de existência do ICM, que tinham a ideia de criar um imposto à moda dos IVA's europeus, ou seja, englobar o ISS municipal nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. Porém, a posição dos Estados foi a vencedora, sendo mantido o ISS. Contudo, os três únicos impostos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, além dos minerais passaram a integrar o fato gerador do ICM, com o argumento de serem mercadorias circulantes.

Para completar a integração do fato gerador ao ICM, foi acrescentado o serviço de transporte e comunicação em geral. “A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, computando-se ao antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo complexo de negócios (plurifasia impositiva)”, (CALMON, 2002).

## **2.2. Fato Gerador de ICMS**

O fato gerador nada mais é do que uma hipótese definida em lei para fazer a obrigação de um sujeito passivo pagar o tributo. O art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN) diz que o fato gerador é uma situação necessária e suficiente para que ocorra a obrigação tributária. Assim, a obrigação de pagar o tributo por parte do contribuinte surge no momento da ocorrência do fato previsto em lei.

No início da implantação do ICM, tinha-se a dúvida sobre até que ponto seria a incidência do tributo, chegando-se ao absurdo de tributar o simples deslocamento físico da mercadoria, porquanto a lei definia que a saída da mercadoria do estabelecimento como o momento de ocorrência do fato gerador.

Após divergências entre as correntes doutrinárias, houve consenso em tese unânime e juridicamente adequada no sentido de que não há circulação de mercadorias sem a transferência de propriedade. ALIOMAR BALLEIRO (2002) refuta tal entendimento de que a mera saída física da mercadoria pudesse configurar hipótese de incidência do ICMS, pois, dessa forma, a saída por furto ou roubo seria fato gerador, o que não alcançou sufrágio entre os tributaristas brasileiros.

O art. 155, inciso II da CF/88 institui a competência estadual para a incidência do imposto, usando a palavra “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.

A palavra operação foi usada no texto constitucional com o propósito de que a circulação de mercadoria seja uma consequência da movimentação da troca da titularidade do bem, com mudança de patrimônio.

Sacha Calmon diz:

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a circulação de *mercadoria* é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação de mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. Imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade de domínio.

Entendimento parecido tem CARRAZZA (2006), o qual fala que o “ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria com a transmissão de sua titularidade patrimonial.”

José Jayme de Macedo Oliveira ensina:

A incidência de ICMS, relativamente a “operações de circulação de mercadorias”, pressupõe a realização de transação comercial e materializa-se quando da saída física da mercadoria do estabelecimento de contribuinte, a qual (saída) corresponda ao seu curso, desde a fonte de produção (expressão que inclui a importação) até o consumo final. Em suma, há de realizar-se uma operação

mercantil qualquer (venda, consignação, etc.), que ponha em dinâmica, em atuação, o processo circulatório da mercadoria. De sublinhar que, sobre o assunto, diz o § 2º do art. 2º da Lei Complementar 87/96 que “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”, firmando, assim, que tanto faz tratar-se de compra e venda, de uma consignação, de uma troca, de uma dação em pagamento, pois, contato que se configure uma operação relativa à circulação de mercadoria, materializa-se o fato gerador do ICMS.<sup>2</sup>

Portanto, conclui-se que a hipótese de incidência do ICMS ou seu fato gerador ocorre em qualquer operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria, como a compra e venda, a dação em pagamento, etc.. Além disso, é preciso que ocorra a circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de um ato ou negócio translativo da propriedade da coisa.

### **2.2.1. Hipótese de Incidência de ICMS em *Software***

O enquadramento do *software* como mercadoria é algo muito controvertido na doutrina, visto que não se enquadra nas definições clássicas de bens.

A definição de bens por Gaio se dá de duas formas: bens corpóreos, ou seja, que podem ser tocados, tangíveis e os bens incorpóreos, que são os criados pelo Direito, como o usufruto. O *software* não se enquadra em nenhuma dessas alternativas, pois não pode ser tocado sob ponto de vista lógico, do sistema binário e, da mesma forma, não foi criado pelo Direito. Portanto, o *software* não é bem corpóreo nem bem incorpóreo. Menciona-se, assim, uma terceira categoria denominada bens não corpóreos.

Outra definição que pode ser usada para o enquadramento do programa de computador é considerar mercadoria como um tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém. Sob esse aspecto, mercadoria pode ser considerada todo o bem que seja negociado por um comerciante ou que seja objeto de atividade mercantil. Sob essa óptica, além dos bens corpóreos, os

---

<sup>2</sup> Impostos Estaduais ICMS ITCD.IPVA. Ed Saraiva, 2009. P. 48.

bens incorpóreos e não corpóreos também poderão estar abrangidos pelo conceito de mercadoria.

Mercadoria também pode significar ficar tudo aquilo que seja objeto de determinado mercado, que esteja integrado num determinado âmbito econômico em que existam múltiplas operações relativas a um determinado objeto. Sob essa perspectiva, além de bens incorpóreos ou não corpóreos, também se inclui os bens imóveis e bens pertencentes a mercados futuros.

No entanto, para sabermos exatamente o fato gerador de ICMS em *softwares*, precisamos, conforme fala GRECO (2002), detectar o sentido de mercadoria à luz da Constituição.

O programa de computador não tem uma caracterização específica sobre se é ou não mercadoria, depende, pois, da visão que se adote.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Para quem adotar uma visão clássica de Estado de Direito, não há dúvida que o *software* não é mercadoria, pois o ordenamento positivo não conteria regras que o previssem claramente. Por outro lado, para quem adotar uma visão de Estado Democrático de Direito, o *software* pode vir a ser considerado uma mercadoria pois, desde que não ultrapasse o sentido inequívoco dos termos e a garantia de legalidade, o significado das normas existentes deve ser buscado no plano substancial do preceito e do objeto regulado, e não da forma literal adotada.<sup>3</sup>

Portanto, no avançar deste trabalho, procurar-se-á demonstrar qual o entendimento mais correto em relação à hipótese de incidência do Imposto nos programas de computador.

### **2.2.2. Regra matriz da incidência**

Para a análise da regra matriz de incidência de ICMS nos programas de computador, faremos o uso da lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, que propunha três critérios para a classificação de hipótese jurídica tributária. Os

---

<sup>3</sup> Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000. P.94.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.



critérios são o material, o qual trata do comportamento das pessoas físicas e jurídicas. O critério espacial, que fala do local de ocorrência do fato, para que se tenham resultados e, por ultimo, o critério temporal, que dispõe de formas de mostrar o momento exato em que acontece o fato descrito Além desses, temos os critérios pessoal e quantitativo.

### **2.2.3. Critério Material**

No caso do ICMS, o critério material tem a seguinte estrutura: realizar (verbo) operação relativa à circulação de *software* de prateleira (complemento).

No caso da importação, o critério material apresenta pequena distinção: realizar (verbo) operação de importação relativa a *software* de prateleira vindo do exterior (complemento)<sup>5</sup>.

### **2.2.4. Critério Espacial**

A legislação tributária considera ocorrido o fato jurídico tributário no local onde estão cadastrados os estabelecimentos dos vendedores. Tendo mais de um estabelecimento cadastrado, será considerado o local onde se encontra o estabelecimento que registrou a venda do *software*.

Sendo importação, o critério passa a ser o do local do estabelecimento (pessoa jurídica) ou do endereço (pessoa física) do comprador.

### **2.2.5. Critério temporal**

Rafael Correia Fuso diz que o critério temporal para a incidência do ICMS ocorre na saída do *software* de prateleira do estabelecimento do comerciante vendedor.

No caso de importação do *software* de prateleira, o momento do fato jurídico tributário ocorre no desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, qual seja no momento do registro da Declaração de Importação<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> FUSO, Rafael Correia. Tributação do Software “virtual” no Brasil: A guerra Entre Estados e Município Continua. Revista de Direito Tributário da APEAT – Ano XII – ed. 47 – setembro de 2015. P.121.

### **2.2.6. Critério Pessoal**

Nesse caso, o sujeito ativo para o critério pessoal da relação jurídica incidência da norma tributária será o Estado ou o Distrito Federal onde ocorreu a saída da mercadoria. Do ponto de vista do sujeito passivo, este será o comerciante ou qualquer pessoa que realize, habitualmente ou em grande volume, operações de circulação de mercadoria.

Os sujeitos serão os mesmos no caso de importação, sendo o Estado ou Distrito Federal onde se localiza o comprador do *software* como sujeito ativo e, na outra ponta, o importador, sendo a venda direta ou não, como sujeito passivo devedor do tributo.

### **2.2.7. Critério Quantitativo**

A base de cálculo é o valor do *software* de “prateleira” ou o valor da operação. Os Estados consideram o valor do suporte físico do *software* para a base de cálculo do tributo, ou seja, o CD-ROM, DVD ou outro meio físico para o armazenamento, duplicando o valor, como nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro.

No caso da obtenção de *software* virtual, ou seja, por *download*, com a mudança na legislação, a incidência do tributo passará a incidir na integralidade do valor do programa.

## **2.3. Incidência de ICMS em Software Segundo a Jurisprudência.**

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência não tem posição definida em relação ao fato gerador e incidência de ICMS em *softwares*. Os tribunais superiores divergem quanto a incidência, sempre havendo margem para discussão.

---

<sup>6</sup> Tributação do Software “virtual” no Brasil: A guerra Entre Estados e Município Continua. Revista de Direito Tributário da APEAT – Ano XII – ed. 47 – setembro de 2015. P.123.

Para alguns, a natureza do contrato de licenciamento de uso do *software* inviabiliza a incidência de ICMS, pois afrontaria a competência tributária municipal para instituir e cobrar o ISSQN.

Da outra ponta da doutrina, acredita-se haver diferença entre licenciamento de uso de programa de computador feito sob “encomenda” do licenciamento padrão de uso, cedido através de *softwares* padronizados, conhecidos por *off the shelf*, que são programas circulantes em larga escala no mercado, prontos para a instalação, caracterizando mercadoria entre o revendedor do programa e o usuário final, incidindo, portanto, ICMS.

Tanto isso é verdade, que a doutrina também não tem entendimento sedimentado sobre o assunto. GRECO (2002)<sup>7</sup> fala:

O exame da questão mostra a existência de um caminho altamente nebuloso dentro do qual a interpretação jurídica devera caminhar o que aumenta o seu peso e importância. A exposição até aqui feita mostra, também, as insuficiências e limitações que uma interpretação por “categorias” apresenta, o que sugere que, talvez, seja o caso de buscar uma interpretação “pela enciclopédia”

Para tentar apaziguar a discussão, os tribunais superiores foram acionados com o objetivo de resolver essa celeuma jurídica que causa grandes transtornos à sociedade.

O Supremo Tribunal Federal julgou através do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, na Primeira Turma, a questão da distinção entre os diferentes tipos de programas de computador, para fins de tributação, diferenciando o *software standard* ou de “prateleira”, do programa feito sob “encomenda”, customizado.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) foi na direção de que o programa *standard*, aquele produzido em massa para a comercialização é considerada operação de circulação de mercadoria, porquanto a obra intelectual contida neles não se caracteriza como serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso, incidindo, dessa forma, o ICMS:

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

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio – Internet e Direito. Editora Dialética, pg. 93

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>8</sup>

Para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o entendimento é parecido, no sentido de que programas de massa, oferecidos no mercado de forma padrão, a revenda da obra intelectual não configuram cessão de direito de uso ou licenciamento, mas operação de circulação de mercadoria. O precedente a seguir ilustra isso:

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, anexo 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

<sup>8</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.

Especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS.<sup>9</sup>

Em decisão mais atual, de 2004, o então Ministro do STJ, Luís Fux, foi no mesmo entendimento:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS. 1. "1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços. 2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS." Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann). 2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias. 3. É que "A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias." 4. Recurso Especial desprovido.<sup>10</sup>

Destarte, pela a análise doutrinária e jurisprudencial, conclui-se que há divergência quanto à incidência ou não de ICMS, pois cada corrente defende que o fato gerador de imposto é diferente, ficando na dicotomia entre cessão de direitos de uso ou circulação de mercadoria.

A jurisprudência pacificou a questão no sentido de que os programas de computador feitos sob "encomenda", para um cliente específico, por ser obra intelectual, o fato gerador de imposto seria o serviço prestado, então, incidia ISSQN.

Por outro lado, nos *softwares standard*, ou seja, programas padronizados, vendidos por terceiros revendedores em larga escala são

<sup>9</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 123.022/RS. Relator: Min José Delgado. Diário Justiça, Brasília, 27 out. 1997. p. 54729.

<sup>10</sup> Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 6334005/RS. Relator Luís Fux. - <www.stj.jus.br>

considerados mercadorias e o fato gerador de imposto é circulação deste, incidindo, portanto, ICMS.

### 3. ISSQN

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN é um tributo municipal que está elencado art. 156<sup>11</sup> da CF/88, bem como é regido pela Lei Complementar nº 116/2013, onde consta a lista de serviços tributáveis pelo ente municipal.

A incidência de tal tributo dá-se através da prestação de serviço de qualquer natureza, em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, excluídos os serviços elencados no inciso II do art. 155<sup>12</sup> da CF/88.

A doutrina e a jurisprudência interpretam a Constituição no sentido de que o ISSQN só incide quando a prestação de serviços configurara-se uma utilidade, ou seja, como uma execução de obrigação de fazer prestada a terceiro, com a exclusão de serviços que, porventura, sejam executados em benefício próprio, como o transporte de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma pessoa.

O serviço em questão deve ser executado sem vínculo de subordinação jurídica e com o objetivo de circulação econômica, além de ser prestado em regime de direito privado – pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista como atividade econômica.

Como a hipótese de incidência do ISSQN é prestação de serviço, uma obrigação de fazer, onde incide esse imposto, não pode incidir IPI ou ICMS. (BALEIRO, 2002)<sup>13</sup> comenta:

É importante distinguir o aspecto material da hipótese da norma que regula o IPI, o ICMS e o ISSQN. O esforço de aproximação e delimitação das respectivas hipóteses inicia-se a partir da Constituição e não o inverso, ou seja, não se há de compreender o Texto Magno a partir do que estabeleça a legislação inferior. O IPI e o ICMS têm como hipótese de incidência operações que configuram

---

<sup>11</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>12</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>13</sup> BALEIRO, Aliomar – Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição. Editora Forense. Pg. 733

execuções de obrigações de dar; mas o ISSQN tem como hipótese a prestação de serviço, como execução de uma obrigação de fazer. Sendo assim, os fatos jurídicos que ensejam cobrança do imposto municipal sobre serviços não podem ser tributados pelo IPI ou pelo ICMS.

### 3.1. Evolução Histórica

A Constituição de 1891 instituiu a competência estadual para a cobrança de tributo sobre serviços. O constituinte de 1934 determinou que metade da arrecadação estadual desse tributo fosse dividida com o Município. Então, somente na Constituição de 1946, com o propósito de fortalecimento financeiro dos municípios, colocou a competência exclusiva destes para a arrecadação do imposto de indústrias e profissões.

No entanto, esse antigo imposto atingia também o comerciante, industrial e produtor, porquanto o fato gerador era o exercício de qualquer atividade econômica remuneratória.

Então, através da Emenda Constitucional nº 18 e da Constituição de 1967 foram excluídos o comércio e a produção de bens concretos e materiais, deixando apenas como fato gerador desse tributo a prestação de serviços.

Finalmente, com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, foi outorgado aos Municípios a competência para instituir tributo sobre serviços de qualquer natureza, conforme o art. 24, II<sup>14</sup>, em reprodução da Emenda Constitucional nº 18.

A Constituição Federal de 1988 manteve o imposto sobre serviço de qualquer natureza sob a competência dos Municípios, excluindo, apenas, os serviços compreendidos no art. 155, II, do mesmo diploma legal, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, em que incidem ICMS, sob competência dos Estados.

---

<sup>14</sup> Art. 24, II da Emenda nº 1 de 17.10.1969 - Compete aos municípios instituir impôsto sobre (...) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. (...)



### 3.2. Fato Gerador e Hipótese de Incidência em *Software*

O fato gerador do ISSQN é a prestação de quaisquer serviços, excluídos os elencados no inciso II do art. 155 da CF/88, contidos em Lei Complementar definidora dos serviços tributáveis, sem reduzir a amplitude prevista na Carta Magna.

BALEIRO ensina:

Constitui fato gerador do imposto de serviços de qualquer natureza a prestação desses serviços em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. Lei Complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal.<sup>15</sup>

Nos ensinamentos de BALEIRO (2002), o fato gerador do imposto é “amplo, abrangendo quaisquer serviços, que nenhuma lei infraconstitucional poderá reduzir. Em razão de possíveis conflitos de competência entre os entes federados, a Constituição remete a definição dos serviços à Lei Complementar”.

A jurisprudência e a doutrina extraem da Constituição algumas noções da hipótese de incidência do imposto, afim de diferenciação com outros impostos instituídos, com o ICMS e IPI.

Nesse sentido, a prestação de serviços geradora do ISSQN configura uma utilidade, uma obrigação de fazer, uma execução de obrigação, ao contrario do ICMS, em que a obrigação é de dar com transmissão de propriedade.

A prestação deve ser feita por terceiro, não podendo ser em benefício próprio, e executada sem vínculo de subordinação.

ROQUE CARRAZZA define:

“... nos termos da Constituição, a hipótese de incidência do ISSQN deve ser a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou

---

<sup>15</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi .12ª ed . Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 728.

imaterial), com o conteúdo econômico, sob o regime de direito privado (em caráter negocial)”<sup>16</sup>

Dessa forma, a hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – enquadra-se dentro do conceito de serviços, prestado com autonomia, assim como era definido no antigo Código Civil, no seu art. 1.216<sup>17</sup>, bem como no Novo Código Civil de 2002, no seu art. 594<sup>18</sup>, sendo fundamental a noção de que a prestação do serviço em si consiste em uma obrigação fazer, prevalecendo sobre a obrigação de dar.

Para a incidência do ISSQN não falamos em transferência de propriedade do programa, mas de uma licença ou cessão dos direitos de uso do mesmo.

Isso ocorre porque o adquirente não recebe o programa, mas uma autorização, uma chave de acesso para a utilização do serviço prestado. O cliente não tem acesso ao código fonte e seu domínio restringe-se ao uso do programa conforme a sua licença permite.

### **3.3. Regra matriz de incidência**

Para a análise da regra matriz de incidência de ISSQN nos programas de *software*, faremos o uso do mesmo procedimento para a regra-matriz de incidência do ICMS, usando o critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Nas palavras de CARVALHO (2012), “o critério material analisa o comportamento das pessoas, tratando-se de um componente lógico da hipótese ou antecedente da regra-matriz. Linguisticamente, é composto por um verbo e um complemento, que deverá ser delimitado por condições especiais e

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, ROQUE. Conflitos de Competência Tributária. Um Caso Concreto. São Paulo: RT, 1984. P. 57

<sup>17</sup> Art. 1.216 do Código Civil de 1916 – Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

<sup>18</sup> Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como a descrição normativa do fato<sup>19</sup>”.

O critério material seria prestar (verbo) serviço de licenciamento de uso de *software* por “encomenda” (complemento) ou prestar serviço de cessão de direitos de uso de programa de computador por “encomenda”, utilizando o art. 1º da Lei Complementar 116/2003 juntamente com o item 1.05 da lista de serviços.

Na primeira hipótese, temos a transmissão do direito de usar o *software* e, no segundo, temos a tomada dos direitos do programa. Nessa esfera, o esforço humano, caracterizado como o serviço, só pode ser considerado para fins de incidência de ISSQN no caso de programa sob “encomenda”, pois essa característica perde-se no *software standard* ou de “prateleira”.

### **3.3.1. Critério Espacial**

O critério espacial para a incidência do Imposto sobre serviço é o próprio âmbito de vigência territorial da lei. Para a prestação do serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso do *software* por “encomenda”, a Lei Complementar nº 116/2003 define, no seu art. 3º, *caput*<sup>20</sup>, que o local do estabelecimento do prestador do serviço é onde se considera devido o imposto ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

### **3.3.2. Critério Temporal**

Nas palavras de Rafael Correia Fuso, o marco de tempo deve apontar o nascimento de um direito do sujeito ativo, Município ou Distrito Federal, e um dever jurídico para o sujeito passivo, prestador ou tomador do serviço,

---

<sup>19</sup> Idem, ibidem, p.326

<sup>20</sup> Art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003: O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local

dependendo da prestação do serviço ocorrer em território nacional ou advir do exterior<sup>21</sup>.

Para o caso de incidência de ISSQN no caso de licenciamento ou cessão de direitos de uso de *software* sob “encomenda” acontece quando ocorre a prestação de serviço por parte do fornecedor ou mediante a instalação do mesmo.

### 3.3.3. Critério Pessoal

Em falando de critério pessoal, percebe-se que é o conjunto de elementos dos sujeitos da relação jurídica que se forma. De um lado, temos o sujeito ativo credor tributário. De outro, temos o devedor, que, no caso, é o prestador de serviço, criador do programa de computador.

Em relação ao *software*, o sujeito ativo credor do imposto é o Município ou o Distrito Federal, pois nestes entes federativos está localizado o estabelecimento prestador do serviço ou intermediário. O sujeito passivo fica a cargo do prestador de serviço.

Segundo Maria Rita Ferragut, “contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”<sup>22</sup>.

### 3.3.4. Critério Quantitativo

Rafael Correia Fuso diz que no critério quantitativo referência às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, com o fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo a título de tributo.

---

<sup>21</sup> Tributação do Software “virtual” no Brasil: A guerra Entre Estados e Município Continua. Revista de Direito Tributário da APEAT – Ano XII – ed. 47 – setembro de 2015.p.120.

<sup>22</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses. 2005. P. 29-30

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

No caso em análise, a base de cálculo seria o preço do serviço de licença ou da cessão do *software* por “encomenda”, aquele efetivamente contratado, e a alíquota dependerá do Município que formará a relação jurídica com o sujeito ativo<sup>23</sup>.

### 3.4. Incidência de ISSQN em *Software* segundo a Jurisprudência.

A jurisprudência pátria trata do assunto da incidência tributária há pelo menos vinte anos, desde o surgimento dos programas de computador e as divergências em relação à competência tributária.

Em julgado do STJ de abril de 1996, o Ministro Hélio Mosimann, em sede de Recurso em Mandado de Segurança, julgou válido o entendimento de que os *softwares*, quando produzidos para fins específicos, sob “encomenda”, incide ISSQN:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO.

Os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. **Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita a ISS.**

Cumpra distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer ação futura<sup>24</sup>.

Um ano após o julgado mostrado, em 1997, o Ministro José Delgado firmando o entendimento que a incidência do ISS em programas de computador só se caracteriza quando estes são fornecidos de maneira personalizada, sob “encomenda”. Do contrário, caracteriza-se como operação de circulação de mercadoria, incidindo ICMS:

<sup>23</sup> Tributação do Software “virtual” no Brasil: A guerra Entre Estados e Município Continua. Revista de Direito Tributário da APEAT – Ano XII – ed. 47 – setembro de 2015. P.121.

<sup>24</sup> [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) Recurso em Mandado de Segurança nº 1995/0032553-5 – 01/04/1996

TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

**1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONOMICA 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 ESPECIFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUARIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENOMENO TRIBUTARIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68).**

2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUARIO 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 VARIOS TIPOS DE NEGOCIO JURIDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRESTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS.

3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSICÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO E POSSIVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISSCUSSÃO DESSA TEMATICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS.

4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS.<sup>25</sup>

Mais recentemente, em 2001, a ministra Eliana Calmon, também do STJ, assentou decisão semelhante dos demais julgados, sedimentando o entendimento da Corte no sentido de que o ISSQN incide sobre o *software*, pois este esta elencado no item 24<sup>26</sup> antigo Decreto-Lei 406/68, que hoje é o item 1.05 da Lei Complementar nº 16/2003<sup>27</sup>:

TRIBUTÁRIO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - DL 406/68 - INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS.

1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.

<sup>25</sup> [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) REsp 123022/RS – 14/08/1997

<sup>26</sup> Item 24 do Decreto-Lei 406/68: “Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”.

<sup>27</sup> Item 1.05 da Lei Complementar nº 16/03: “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”

**2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.**

3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

4. Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.

5. Recurso improvido.<sup>28</sup>

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul tem entendimento no mesmo sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). ISS. O comércio de software de propriedade de terceiros é operação em que há evidente circulação de mercadoria, sujeita ao ICMS, de competência estadual, que ocorre, em geral, com aqueles programas conhecidos como *¿de prateleira¿* e colocados no mercado para aquisição de qualquer pessoa. **Já a concessão de licença de uso de software estabelecida entre o produtor originário, que detém os direitos autorais, e o adquirente (consumidor final), procedida de modo personalizado, está dentre as hipóteses que implicam a incidência de ISS.** No caso, os contratos de locação de sistemas firmados com as municipalidades dizem respeito a programa desenvolvido para a gestão pública, e comercializado por terceiro, em que se encontram especificados valores distintos para a locação propriamente dita e para os serviços prestados (implantação, suporte técnico, diárias de técnicos etc), possibilitando a cobrança de ISS somente sobre os serviços prestados, de sorte que merece ser mantida a sentença. Apelo desprovido. (Apelação Cível Nº 70015451735, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Armando Bezerra Campos, Julgado em 29/08/2007)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. NATUREZA DA OPERAÇÃO. COMPRA E VENDA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ICMS OU ISSQN. A produção em massa de programas de computador e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. **A incidência do ISS fica reservada para as situações de nítida prestação de serviço, como no caso de o contrato prever a possibilidade de adaptações do programa ao cliente e o fornecimento de suporte técnico e manutenção sem ônus adicionais.** APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70035850031, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 01/12/2010)

<sup>28</sup> [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) REsp 216967 / SP

Portanto, segundo a jurisprudência de nossos tribunais, fica clara a incidência de ISSQN nos programas de computador quando estes forem oferecidos ao consumidor no sentido de serviço prestado, ou seja, como um programa feito exclusivamente para um cliente específico, conhecido como produto sob “encomenda” e vendido diretamente ao consumidor final.

Para que se tenha a incidência do ISSQN, precisa-se ter bem claro o tipo de programa de computador está sendo oferecido para se saber qual é a hipótese de incidência do tributo.

Para que incida ISSQN, o *software* não pode ser de “prateleira” (*off the shelf*) ou *standard*, ou seja, padronizado, feito em série, para vários consumidores finais, fato que, segundo os precedentes, descaracteriza a prestação de serviço e configura uma autêntica operação de circulação de mercadoria, incidindo, dessa forma, ICMS.

O programa de computador precisa ter caráter único, especial, feito “sob medida” para o consumidor final, em uma relação direta com a empresa programadora ou programador do programa. Caracterizando não uma obrigação de dar, mas uma obrigação de fazer, um genuíno serviço contratado.



## 4. O Programa de Computador

O que foi exposto até aqui nos dois capítulos iniciais do presente trabalho teve a intenção de fazer uma explanação breve das possibilidades de incidência de tributo em *softwares* adquiridos por meio físico, incluindo o entendimento atual dos tribunais superiores, não abordando, ainda, a problemática proposta que é a caracterização da hipótese de incidência tributária em *softwares* adquiridos por *downloads* (transferência eletrônica de dados).

Nos dias atuais, toda a nossa volta é cercada de dispositivos lógicos com o intuito de facilitar a nossa vida. Esses “computadores” estão nos carros, aparelhos domésticos, instrumentos de trabalho, telefone celular e em uma infinidade de objetos úteis ao nosso cotidiano.

O avanço da informática é um dos grandes saltos tecnológicos do século passado, sendo a invenção do microchip e a conseqüente criação do microprocessador instrumentos responsáveis por uma verdadeira revolução na nossa forma de viver. Não conseguimos imaginar nosso dia-a-dia sem as facilidades que a tecnologia nos proporciona.

Por ser um dos bens imateriais mais onnipresentes na atualidade, a sua regulamentação torna-se um desafio no mundo jurídico, já que a doutrina, a norma e, por conseguinte, a interpretação não consegue ter a mesma velocidade de evolução, muito menos a mutabilidade que a evolução tecnológica consegue ter.

Este presente capítulo tem por finalidade tratar dos aspectos históricos, legais e interpretativos da inserção do software em nosso ordenamento jurídico, dando especial importância a aquisição do *software* mediante *download*, ou seja, transferência eletrônica de dados.

### 4.1. Conceito Histórico de *Software*

A origem do programa de computador vem de muito antes de ele ser inventado. Aristóteles desenvolveu uma nova ciência, a lógica, que significa a

arte e o método do pensamento correto. A etimologia do vocábulo lógica significa “palavra”, “proposições”, “oração” e, também, “pensamento”, conforme descreve Nicola Abbagnano.<sup>29</sup>

A lógica é o método de toda ciência que, numa proporção muitíssima elevada, os processos de pensamento correto podem ser deduzidos à regra, como a física e a geometria, e ensinados a qualquer inteligência normal.

Por a lógica ser tida como a ciência das conclusões necessárias, no período moderno ela foi considerada como a forma do bem conduzir o raciocínio e, por isso, a sua materialização é a programação através dos algoritmos.

Álvaro Borges de Oliveira diz que “a paternidade dessa materialização do pensamento (algoritmo) é indissociável do autor e de sua fixação, dando diferentes tipos de bases<sup>30</sup> (ou meio), facilitando a sua difusão, nascendo ali o seu Direito Autoral”<sup>31</sup>.

O algoritmo pode ser conceituado, conforme OLIVEIRA (1997), como uma sequência de passos lógicos, finito, descritos numa linguagem natural, para a resolução de um determinado problema proposto.

Os árabes, desde o século XII, já conheciam essa estrutura e escreveram um tratado sobre o tema. Todavia, foi o matemático Alan Turing que deu forma definitiva ao algoritmo, isso em meados do século XX.

Esse matemático, nas palavras de BORGES (2002), descreveu uma máquina hipotética conhecida como Máquina de Turing, que seria capaz de solucionar problemas possíveis de serem formulados em termos de algoritmo. Teoricamente realizável, deixou caminho aberto para a construção de uma

---

<sup>29</sup> ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. Tradução: Alfredo Bosi. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes. P.624

<sup>30</sup> É o suporte em que se descreve o algoritmo, podendo ser um papel, um quadro negro, etc, em que quando aplicado em computador, chama-se mídia, a exemplo do disco rígido, cd-rom, ou qualquer outro tipo de memória volátil, como a RAM (Random Access Memory), ROM (Read Only Memory), etc.

<sup>31</sup> Novos Direitos – Direito de Informática e a Tributação de Programa de Computador. Ed. Momento Atual. 2002. P. 5

máquina concreta que realizaria de modo efetivo o processamento automático da informação, ou seja, o computador.

#### **4.2. O funcionamento do Software**

O algoritmo para ser compreendido pela máquina precisa ser traduzido para uma linguagem de programação, o Programa Fonte, sendo definido, nessa etapa, como uma sequência de passos lógicos descritos em linguagem de programação para a resolução de um problema específico.

Após essa etapa, o algoritmo passa por uma compilação, tornando-se código objeto, chamado de Programa Objeto ou Programa Executável, estando pronto para a execução.

A concepção de programa de computador que se tem hoje se deve a Von Neumann, pois ele definiu a parte maleável da informática, em que os programadores atuam. A programação requer metodologias específicas ou por modos menos sofisticados, como o método da tentativa e erro ou através da engenharia de *software*.

Por fim, em um programa de computador temos a ideia abstrata, chamada de *corpus mysticum* da criação lógica e o *corpus mechanicum*, que é o meio pelo qual vai ser disponível a ideia abstrata, tornar sensível ao indivíduo.

Assim, a programação é a forma de expressão do que estava pensando um programador para aquele tipo de tecnologia, sua capacidade intelectual é mostrada tanto na parte operacional como na geração de tecnologia.

#### **4.3. Conceituação Jurídica do Software**

O art. 1º da Lei 9609/98 define:

“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.”

O programa de computador enquadra-se como um bem de informação, isso quando o valor de mercado derivar principalmente do seu conteúdo informacional.

José Gomes Jardim Neto fala:

O *software* é um conjunto de instruções, de emprego em máquinas eletrônicas, criado por trabalho intelectual humano, cujos direitos são pertencentes a pessoa física ou jurídica.<sup>32</sup>

Tarcísio Queiroz Cerqueira apresenta outros conceitos de programa de computador:

“Programa de computador é um conjunto de instruções cujo propósito é fazer um aparelho de processamento de informação, ou seja, um computador processar suas funções”.<sup>33</sup>

Ou a definição norte-americana que diz que o *software* é um conjunto de comandos a serem utilizados direta ou indiretamente em um computador de forma a produzir um resultado.

O *software* não necessita de meio físico para existir, ou seja, pode ser composto por um CD-ROM, DVD, ou ser distribuído de forma eletrônica, por meio de *download*.

Quando o *software* necessitar de um suporte físico, sendo produzido em série, comercializado no varejo, é chamado de software de “prateleira” ou *off the shelf*.

Por outro lado, sendo o programa de computador feito com um objetivo específico, para um consumidor em especial, ele é chamado de *software* “customizado” ou por “encomenda”, porquanto tem características especiais e para um determinado consumidor.

---

<sup>32</sup> Os Produtos Digitais Vendidos na Internet e o ICMS. Internet: o direito na era virtual. Luís Eduardo Schoueri, organizador. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.283.

<sup>33</sup> Aspectos Econômicos do Bug. In FIGUEIRA JUNIOR, Joel Dias, coordenador. Responsabilidade Civil do Fabricante e Intermediários por Defeitos de Equipamentos e Programa de Informática. São Paulo: RT, 2000. P. 19

GRECO (2000) afirma que “é preciso distinguir o *software* em si (programa-fonte) e o *software* enquanto objeto de direitos. Os direitos que têm por objeto o programa de computador são nítidos bens incorpóreos no sentido clássico de criações do direito”.

No entanto, apesar de que as instruções internas do programa não são compreensíveis pelos sentidos humanos, uma vez que trabalha com certo tipo de magnetização na memória, ele é processado e armazenado em meios físicos, como os chips e memórias, então pode ter certa conotação de bem corpóreo.

Mais recentemente, em um pouco mais de uma década, surgiu o *software* na modalidade virtual, sem nenhum suporte físico que o defina, podendo assumir a configuração de *off the shelf* ou por “encomenda”, dependendo das características de produção e comercialização.

Esse programa pode ser adquirido diretamente da internet, mediante *download*, ou transferência eletrônica de dados.

O que causa uma celeuma do ponto de vista de conceituação jurídica para fins de tributação. Qual a definição do *software* virtual? É uma transferência eletrônica de propriedade, uma cessão de direitos de uso ou uma locação de bem móvel?

Rafael Correia Fuso define:

“Se a comercialização for em série e a varejo, estaremos diante do “*software* de prateleira virtual”; se for produzido de forma individualizada a um usuário especial, estaremos diante do “*software* por encomenda virtual.”<sup>34</sup>

Estas são perguntas que tentarão ser respondidas ao fim deste trabalho.

---

<sup>34</sup> Tributação do Software “virtual” no Brasil: A guerra Entre Estados e Município Continua. Revista de Direito Tributário da APEAT – Ano XII – ed. 47 – setembro de 2015. P.94.

#### 4.4. Software segundo o STF

A jurisprudência foi quem firmou entendimento em relação à natureza do programa de computador para fins de incidência tributária. Isso ocorre desde o final dos anos noventa, quando começou a disputa entre Estados e Municípios para ter a competência de tributação do *software*.

Em julgado de 11/12/98, o Ministro Sepúlveda Pertence assentou entendimento de que o *software standard*, também conhecido como de “prateleira”, produzido e comercializado em série não caracteriza licença ou cessão de direitos de uso, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, incidindo, pois, ICMS.

O relator fez uma distinção entre as operações feitas quando se compra um *software* de “prateleira”, pois, no momento da aquisição, existe uma operação de circulação de mercadoria entre o vendedor do programa e o adquirente, momento em que ocorre o fato gerador do ICMS. No entanto, entre o a adquirente e o produtor do *software* há um contrato de adesão de licenciamento, ou cessão de direitos de uso, sem a transmissão da propriedade, uma vez que o produtor continua detendo os direitos autorais e o poder de fiscalização:

**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 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. (RE 176.626, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, D.J. de 11/12/98)

Indo na mesma linha de raciocínio, o Ministro Ilmar Galvão, em Recurso Extraordinário julgado no ano seguinte, também asseverou que a produção em massa para a comercialização e revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializam caracterizam operações de circulação de mercadoria, e não licenciamento ou cessão de direito de uso:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (**SOFTWARE**). COMERCIALIZAÇÃO.

No julgamento de RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar **standard** de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de **software**.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do **corpus mechanicum** da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.

Recurso conhecido e provido. (RE 199.464, rel. ILMAR GALVÃO, julgado em 02/03/99).

Outro precedente marcante é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, do Mato Grosso, que se arrasta desde o final dos anos noventa e ainda não teve uma decisão final de mérito. Apenas decisão em sede de liminar.

Na apreciação da liminar, os Ministros Octávio Gallotti e Nelson Jobim divergiram nos entendimentos. O primeiro votou no sentido de não poder incidir

ICMS sobre *softwares* obtidos mediante transferência eletrônica de dados e, o segundo, foi em caminho contrário, dizendo que o direito precisa evoluir conforme o avanço da tecnologia, dando interpretação favorável à incidência do tributo estadual na transação.

O ministro Ricardo Lewandowski votou de acordo com o relator, no sentido de não ser possível a incidência de ICMS no caso de programas de computador adquiridos por *downloads*. Todavia, salientou que a questão não deve ser decidida em fase de cognição sumária, mas quando o mérito da ADI for a julgamento.

Já o Ministro Gilmar Mendes salientou que o direito precisa acompanhar o progresso e que o comércio eletrônico é uma realidade, sendo possível a incidência tributária, porquanto a “circulação” de mercadoria continua ocorrendo, só que de maneira *online*:

Ação Direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado do Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal Federal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência do *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “*prestações onerosas de serviço de comunicações, por qualquer meio*” (arts. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional ( art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “*iniciado fora do território mato-grossense*” (arts. 16, §2º, e 2º, § 3º, da Lei



impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 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. 9. Medida liminar **parcialmente deferida**, para suspender a expressão “*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso<sup>35</sup>.

Apesar das divergências entre os ministros, o colegiado votou no sentido de deferir parcialmente a medida liminar, permitindo a incidência tributária de ICMS em programas de computador adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, pois o texto constitucional precisa adaptar-se aos avanços tecnológicos, para que não se enfraqueça o texto constitucional.

---

<sup>35</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 MT – www.stf.jus.br

## 5. Aquisição de *Software* por Transferência Eletrônica de Dados.

Após uma década de discussão em nossos tribunais acerca da incidência tributária em relação ao *software* adquirido por meio de *download* (transferência eletrônica de dados), ainda não se tem uma solução definitiva sobre o tema.

Os juristas continuam a dividir-se entre as correntes de classificação da transação comercial do programa de computador por meio virtual conforme a natureza do *software*, ou seja, sendo o programa de computador feito de forma padronizada, *standard* e vendido de forma virtual, será considerado *software* padronizado virtual, incidindo ICMS.

Por outro lado, se o *software* baixado por *download* for feito sob “encomenda”, será considerado serviço e incidirá ISSQN.

Todavia, essa é a melhor maneira de se definir a hipótese de incidência tributária dessa nova forma de comércio? Não se estaria diante de um instituto jurídico cujo direito ainda não regulou de forma correta? Tentar-se-á elucidar essas questões a partir deste momento.

### 5.1. Classificação da Transação: Mercadoria, Serviço ou locação de bem móvel?

Para que se saiba qual será a incidência de tributo nos *softwares* adquiridos virtualmente, é necessário tecer alguns comentários em relação à conceituação de bens no direito civil.

A conceituação de que tipo de bem o programa de computador pertence é bem controversa, porquanto há dificuldade de classificar as tecnologias segundo os conceitos clássicos do direito.

O programa de computador é formado por um conjunto de instruções voltadas para o funcionamento da máquina. O *software* não é captável pelos sentidos humanos, pois funciona através de uma magnetização de posições,

compondo uma sequência. Então, por esse prisma, pode-se concluir que não é bem corpóreo.

Sílvio de Salvo Venosa dá o conceito de bens corpóreos e incorpóreos:

(..) os bens incorpóreos não tem existência tangível. São direitos das pessoas sobre as coisas, sobre o produto de seu intelecto, ou em relação a outra pessoa, com o valor econômico: direitos autorais, créditos, invenções. As coisas corpóreas podem ser objeto de compra e venda, enquanto as incorpóreas prestam-se à cessão. As coisas incorpóreas não podem ser objeto de usucapião nem de transferência pela tradição, a qual requer a entrega material da coisa.<sup>36</sup>

Isso se mostra coerente com o conceito de bens no direito civil, uma vez que um bem incorpóreo é algo que não se pode pegar ou carregar, nem enxergar muitas vezes, ao contrário dos bens corpóreos.

Sílvio de Salvo Venosa ensina:

“Coisa corpórea (res corporalis) é uma coisa material percebida pelos sentidos, que se pode tocar (quae tangi potest). É incorpóreo o que os sentidos não podem perceber, como um crédito, por exemplo; são as coisas que consistem num direito (quae in iura consistunt)”

(...)

“A distinção entre as coisas corpóreas e incorpóreas é interessante sob o aspecto da posse, pois apenas as coisas corpóreas podiam ser objeto de posse, que é o poder físico exercido sobre a coisa. Essa distinção, em fase mas recente do Direito Romano, é abrandada.”<sup>37</sup>

Fábio Ulhoa Coelho tem entendimento semelhante em relação à conceituação de bens corpóreos e incorpóreos:

Os bens corpóreos (ou matérias) são dotados de existência física, enquanto os incorpóreos (ou imateriais) são meramente conceituais. Em outros termos, aqueles se referem a objetos providos de materialidade, de corpo,

<sup>36</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil Parte Geral*. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 313.

<sup>37</sup> *Ibide*, p. 306-307.

que ocupa espaço, ao passo que estes se referem a objetos ideias.<sup>38</sup>

Contudo, a programação é uma sequência que mostra um comando para interpretação da máquina. Conclui-se que não é uma construção do Direito. Portanto, fica difícil o enquadramento no rol de bens incorpóreos.

Ocorre que, segundo GRECO (2000), existe outra conceituação, diferente da clássica, em que se considera bem incorpóreo todos os bens que não são corpóreos.

Partindo dessa premissa de que bem incorpóreo seria definido pela negativa de tudo aquilo que não fosse corpóreo, pode-se enquadrar o *software* em uma terceira categoria, os bens não corpóreos.

Apesar da diversidade de formas de classificação, mesmo que se considerasse bem não corpóreo, essa conceituação não elucidaria todos os problemas de incidência tributária do programa de computador.

GRECO (2000) ensina que há dois possíveis enquadramentos para a classificação do *software*, sendo que um critério parte de uma visão protetiva dos valores de liberdade e propriedade e, ou outro, uma visão dos princípios positivos que formam um Estado Democrático de Direito.

No primeiro, o Poder Público somente poderia fazer uma lei que expressamente autorizasse a incidência do tributo, pois, sob esta ótica, a legislação deve ser interpretada da forma mais restrita possível, pois o tributo é considerado uma agressão ao patrimônio individual. Nessa linha, mercadoria seria apenas as coisas móveis, tangíveis, corpóreas e captáveis pelos sentidos humanos, qualidades que o *software* não possui.

Já o segundo entendimento de enquadramento do programa de computador leva em conta que a lei, além de proteger os valores de liberdade e propriedade, tem a finalidade de implementação dos valores de liberdade e

---

<sup>38</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: parte geral**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 288.

igualdade que, em se falando de direito tributário, tem-se o princípio da capacidade contributiva como sua matriz básica. Assim, o enquadramento do *software* vai além da interpretação do significado das palavras, pois o núcleo da interpretação está na finalidade que exercem na disciplina das relações sociais, podendo ser considerado uma mercadoria para fins tributários.

Entretanto, o *software* pode ser considerado uma prestação de serviço, visto que o que se considera mercadoria é seu suporte físico e, seu conteúdo, sendo bem incorpóreo, uma prestação de serviço, no sentido de obrigação de fazer.

Assim, a transação comercial de aquisição de programa de computador por meio virtual ficaria caracterizada como um licenciamento ou cessão de direitos de uso, e não uma operação de circulação de mercadoria.

Além desses entendimentos, também há quem defenda que o pagamento de aquisição de *software* seria considerado um *royalty*, pois os rendimentos de qualquer espécie de uso, exploração ou fruição de direitos é considerado como tal. E, sendo um rendimento fruto da exploração de trabalho intelectual, isto é, um aluguel, não haveria a incidência de ICMS ou ISSQN, pois não há a transmissão de propriedade, característica do fato gerador do ICMS. Em outras palavras, não se estaria diante de uma operação de circulação de mercadorias, pois não há a característica da obrigação de dar, nem de uma prestação de serviço, porquanto o aluguel, a cedência de direitos de uso dos direitos autorais não se caracteriza como uma obrigação de fazer.

Nesse sentido, lição de Rui Saavendra:

“... quando o *software standard* é licenciado – a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito -, há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do *software*. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do *software* será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque - como veremos – os produtores de

software, após a entrega do exemplar de *software*, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o *software* por eles criado, e em impor restrições ao uso do *software* entregue<sup>39</sup>

Como se vê, há uma grande celeuma em relação ao enquadramento do *software* para fins de hipótese de incidência tributária. Para uma corrente, o programa de computador é mercadoria e sua comercialização produz fato gerador de ICMS, pois seria uma genuína operação de circulação de mercadoria.

Para outra corrente, apenas o suporte físico do *software* pode ser considerado mercadoria, pois o programa em si, sua codificação, suas funções e especificações é uma prestação de serviço, uma obrigação de fazer, produzindo o fato gerador de ISSQN, já que seu conteúdo é bem incorpóreo ou não corpóreo, além de não haver a transmissão do domínio do programa, fator intrínseco à incidência do tributo estadual.

Ainda há quem sustente que a comercialização de *software* não se enquadra como mercadoria ou serviço, porquanto o autor do programa é o detentor dos direitos autorais dele, comercializando apenas uma licença ou cessão de direitos de uso, impossibilitando ao consumidor à replicação ou comercialização deste, uma vez que, por essa interpretação, o consumidor é apenas um usuário.

Se a nebulosidade e a divergência tanto jurisprudencial quanto doutrinária em relação à hipótese de incidência tributária em programas de computador já são enormes aos que tem suporte físico, o que se dirá dos *softwares* obtidos através de *downloads* (transferência eletrônica de dados). No primeiro caso, a jurisprudência identificou o fato gerador de ICMS através do suporte físico em programas *standard*, ou incidência de ISSQN nos *softwares* sob “encomenda”.

Mas e agora? Qual será a mais correta interpretação em relação à hipótese de incidência tributária nos *softwares* obtidos por meio virtual? O próximo capítulo tentará responder a essa indagação.

---

<sup>39</sup> SAAVENDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998. P. 79-80.

## **6. Incidência Tributária Sobre o Programa de Computador Obtido por *Download* (transferência eletrônica de dados).**

Como visto no capítulo anterior, há divergência doutrinária quanto à classificação e incidência tributária do *software*, visto que pode ser considerado ou não bem incorpóreo, alterando o tipo de fato gerador de imposto, alternando entre imposto estadual ou municipal.

Ainda há os que sustentam que o programa de computador está protegido pela lei dos direitos autorais e que, dessa forma, não incidiria nenhum dos tributos referidos, pois a licença ou cessão de direitos de uso é uma espécie de *royalty*, um aluguel.

Precisou a jurisprudência definir qual seria o tipo incidência tributária que ocorreria no *software*, levando em conta seu formato e forma de disponibilização ao consumidor final.

No entanto, esse entendimento ocorreu para aquisição de *softwares* por meios físicos, não tendo sido definido ainda a hipótese de fato gerador de imposto quando adquirido por meio de transferência eletrônica de dados. A partir de agora, tentar-se-á chegar a uma conclusão pela a metodologia da exclusão de possibilidades.

### **6.1. Da Impossibilidade de incidência de ICMS nos *softwares* virtuais.**

A Lei Complementar nº 87/96 institui em seu art. 2º, inciso II que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e, assim, o *software* precisa ser uma mercadoria para que se possa cobrar o imposto.

Para que se tenha referida operação, necessita-se da transmissão do domínio do produto para o consumidor, ou seja, este passa a ser o detentor dos direitos daquele bem e pode usá-lo, revende-lo, reproduzi-lo como bem entender.

No caso do *software*, o STF entendeu que a incidência do imposto estadual ocorre na venda da modalidade *standard*, sendo calculado com base

no custo do suporte físico deste, excluindo o valor do conteúdo do programa, visto que está protegido pelos direitos autorais.

No entanto, quando esse bem for adquirido via *download*, não se terá o suporte físico para a incidência do tributo. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 está pendente de julgamento de mérito em que irá tratar justamente desse assunto, tendo dois entendimentos divergentes em relação à evolução do direito frente às tecnologias e novas formas de comércio.

Com toda a vênia ao entendimento do Ministro Gilmar Mendes, não se pode estender a interpretação de conceitos de direito privado em sede de direito tributário. O art. 109<sup>40</sup> do CTN define que o direito privado vai ser usado como parâmetro de pesquisa para a definição, o conteúdo e o alcance do direito tributário.

Então, é necessário que se use os conceitos de direito privado para o enquadramento do programa de computador no nosso ordenamento jurídico. O art. 1.228, *caput*, do Código Civil diz:

O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem que injustamente a possua ou detenha.

Assim sendo, não se pode dizer que o *software* é de propriedade do consumidor final, porquanto este apenas detém o direito de usá-lo conforme determinadas orientações da licença de uso fornecida pelo fabricante possuidor dos direitos autorais.

Em não havendo operação de circulação de mercadoria com transmissão da pose, não se produz o fato gerador de ICMS sobre a coisa, não podendo ser cobrado o tributo.

Parte do colegiado do STF quer estender o entendimento de que a operação de circulação de mercadoria por meio virtual ocorre da mesma forma do que a operação física, em virtude da evolução das tecnologias em face ao Direito.

---

<sup>40</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.



Contudo, este entendimento não pode prosperar, pois, conforme o art. 110<sup>41</sup>, do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição dos preceitos de direito privado utilizados pela legislação constitucional para a definição ou limitação de competências tributárias.

Outrossim, não pode haver interpretação extensiva dos conceitos definidores de direito para o enquadramento do *software* adquirido via *download* como um produto abrangido pela incidência do ICMS, visto que não há previsão em Lei Complementar nº 87/96 da cobrança do tributo nas operações dessa natureza. Em que pese a Corte Constitucional tenha criado tese em que se vincula a ocorrência do fato gerador de ICMS no suporte físico do programa de computador, ela foi sábia em respeitar o art. 110 do CTN, pois não incluiu a cobrança do imposto em relação ao seu conteúdo.

Tanto isso é verdade que, nas palavras de José Gomes Jardim Neto<sup>42</sup> a intenção do constituinte previu a edição de Lei Complementar para a criação de novos tributos para os casos novos no ordenamento jurídico. Se a intenção da Constituição Federal fosse de tributar todas as manifestações de capacidade econômica com diversos fatos geradores, não teria instituído tal possibilidade no seu art. 154, I<sup>43</sup>.

Ademais, mesmo que venha a ocorrer a inclusão legislativa dessa operação mercantil, também ficará prejudicada a cobrança do imposto estadual, porque a venda do programa de computador não acarreta a transmissão completa do domínio do bem, mas somente a permissão ao uso deste, o que enseja a tomada de um caminho contrário a definição doutrinária da ocorrência do fato gerador do tributo estadual.

---

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 285-286.

<sup>43</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;

Portanto, resta prejudicada a ocorrência de fato gerador de ICMS nas operações mercantis de compra e venda de *softwares* via transferência eletrônica de dados, pois a operação em questão toma caminho oposto ao que a legislação constitucional e tributária definem para essa modalidade de tributo.

## **6.2. Da impossibilidade de Incidência de ISSQN nos *softwares* virtuais.**

O estudo feito no presente trabalho apresentou o entendimento do STF para a incidência de ISSQN nos programas de computador feitos sob “encomenda”, para uma finalidade e cliente exclusivos, porquanto, segundo a Corte Constitucional, caracteriza uma prestação de serviço e, dessa forma, cria-se o fato gerador do imposto municipal.

Todavia, a pacificação em relação à incidência tributária ocorre quando esses produtos são adquiridos por meio físico. Mas quando esse *software* exclusivo é adquirido por meio de *download*? Como se dá a ocorrência do fato gerador e a consequente incidência tributária?

Inicialmente, é necessário que se faça a separação entre a prestação de serviço feita pelo o programador ou a empresa fornecedora do programa de computador do produto em si. Essa separação já foi proposta por Marco Aurélio Greco<sup>44</sup> dizendo que no estudo do programa de computador é preciso separar o *software* em si (em programa-fonte ou em programa-objeto) do *software* enquanto objeto de direitos.

Em relação ao primeiro tópico, o programa de computador no sentido de produto, há a necessidade de definição do que ele é para que se determine a hipótese de incidência tributária. A Lei Complementar nº 116/2003 elenca o item 1.05 em sua tabela de serviços tributáveis o licenciamento ou cessão de direitos de uso do programa de computador.

No entanto, a incidência do ISSQN deveria ser em relação ao serviço prestado pelo programador do *software* para o consumidor final, e não sobre o

---

<sup>44</sup> Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000. P.90-91.

licenciamento ou cessão de direitos de uso, visto que o licenciamento trata-se de um *royalty*, um aluguel, no qual ocorre a não incidência tributária. A legislação infraconstitucional está equivocada em cobrar ISSQN do licenciamento, pois a ocorrência do fato gerador do imposto está na feitura do programa de computador.

A licença ou cessão de direitos de uso tem conceito de aluguel, *royalty*, como rendimentos oriundos de direitos que o portador detenha. O legislador infraconstitucional incluiu a locação e bens móveis na lista de serviços para a incidência do ISSQN, no item 3.01. Porém, o STF vetou a cobrança do tributo sobre a locação de bens móveis em virtude da impossibilidade de tributar, porquanto modificaria o conceito de serviço, que vem do direito privado, por força do art. 110 do CTN. O STF, ainda, editou a Súmula Vinculante nº 31<sup>45</sup> pacificando a proibição de tributar a locação de bens móveis com ISS.

Destarte, em relação ao produto *software*, não pode haver a incidência de ISSQN, pois a relação jurídica ocorrida entre o prestador de serviço e o consumidor do produto é de aluguel, já que o detentor dos direitos do *software* apenas permite o uso de seu trabalho intelectual conforme determinadas regras estipuladas quando da assinatura do contrato de licenciamento ou cessão de direitos de uso.

Isso fica mais evidente quando analisamos a Lei nº 9.610 de 1998, que trata sobre a proteção dos direitos autorais. No seu art. 7<sup>o</sup><sup>46</sup>, inciso XII, está abrangido e protegidos os direitos de quem produz os programas de computador. O inciso XII reproduz taxativamente a proteção dos direitos do programa de computador. A referida Lei também trata, nos arts. 49 a 52<sup>47</sup>, da cessão dos direitos de uso ou licenciamento a terceiros dos direitos do autor.

---

<sup>45</sup> Súmula Vinculante nº 31 do STF: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

<sup>46</sup> Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...)

XII - os programas de computador;

<sup>47</sup> Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

Então, como se vê pela legislação e pelos conceitos de direito privado que são imutáveis por força do art. 110 do CTN, a licença de uso do *software* é uma permissão temporária, caracterizando um aluguel, não podendo ocorrer hipótese de incidência de ISSQN, uma vez que o STF já sumulou a proibição de incidência do imposto municipal na locação de bens móveis.

---

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

§ 1º Poderá a cessão ser averbada à margem do registro a que se refere o art. 19 desta Lei, ou, não estando a obra registrada, poderá o instrumento ser registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

§ 2º Constarão do instrumento de cessão como elementos essenciais seu objeto e as condições de exercício do direito quanto a tempo, lugar e preço.

Art. 51. A cessão dos direitos de autor sobre obras futuras abrangerá, no máximo, o período de cinco anos.

Parágrafo único. O prazo será reduzido a cinco anos sempre que indeterminado ou superior, diminuindo-se, na devida proporção, o preço estipulado.

Art. 52. A omissão do nome do autor, ou de co-autor, na divulgação da obra não presume o anonimato ou a cessão de seus direitos.

## 7. CONCLUSÃO

O desenvolvimento da internet foi um grande passo nas relações sociais e as transações comerciais virtuais são uma realidade que cada vez mais estarão presentes em nossas vidas. Mais e mais transações virtuais serão feitas e a legislação brasileira vai precisar se adaptar a novos conceitos de produtos e formas de negociação.

Por todo o visto no presente trabalho, conclui-se que haverá grande discussão jurídica na incidência de ICMS ou ISSQN na aquisição de *software* via *download* daqui para frente. Isso vai ocorrer, pois nossa legislação não consegue evoluir na mesma velocidade das tecnologias e não abrangerá todas as formas de negociação mercantil.

Em relação ao ICMS, sua previsão legal está na Constituição de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96. Ambas com trinta e vinte anos, respectivamente, momento em que a rede mundial de computadores apenas “engatinhava”, quando ainda não se pensava na possibilidade de circulação de mercadorias via *web*.

Então, quando surgiram as primeiras operações comerciais com os *softwares*, o STF criou o entendimento de que incidia ICMS nos programas de computador *standard*, com o argumento de tais produtos eram padronizados, feitos em larga escala e para inúmeros consumidores. Também concluiu que o suporte físico do *software* (CD-ROM, DVD) contém o *corpus mechanicum* da criação intelectual, caracterizando genuína operação de circulação de mercadoria, ocorrendo o fato gerador no suporte físico do *software*.

Anteriormente, foi visto que essa interpretação do STF é forçosa em se tratando de aquisição de *software* via *download*, pois não há suporte físico, não podendo configurar o *corpus mechanicum*. Além disso, na aquisição do programa de computador não ocorre a transmissão do domínio, mas somente a concessão de uma licença para o uso conforme determinadas instruções. Portanto não pode haver a incidência de ICMS na comercialização de *softwares* virtuais.

Em relação ao ISSQN, a incidência tributária ocorre na cessão de direitos de uso ou licenciamento do programa. Contudo, pela análise feita acerca desse tema, o fato gerador pode ocorrer no momento da feitura do programa, através do emprego da força laboral do programador ou empresa fornecedora. Nesse momento da encomenda e compra do *software* exclusivo se perfectibiliza a obrigação de fazer prestada a terceiro, ocorrendo um genuíno serviço contratado.

Todavia, a Lei Complementar nº 116/2003 equivocou-se em fazer a cobrança do imposto municipal no licenciamento ou cessão de direitos de uso do programa de computador. Isso porque o licenciamento é uma locação, um *royalty* pago pelo consumidor final do produto para o detentor dos direitos autorais. Ademais, o STF negou a incidência de ISSQN nas locações de bens móveis através do veto ao item 3.01 da referida Lei Complementar, editando Súmula Vinculante nº 31 sobre o assunto.

Portanto, nos *softwares* adquiridos via *download* não pode incidir ICMS, visto que não há a ocorrência do fato gerador, visto que o programa não se configura uma mercadoria no sentido clássico do direito privado.

Por outro lado, poderia haver a ocorrência de ISSQN se a Lei Complementar nº 116/2003 não elencasse o licenciamento, mas a prestação do serviço do programador ao consumidor, ou a possibilidade de suporte que este terá que dar ao consumidor.

Como não há essa previsão elencada na referida lei, não há falar em ocorrência de fato gerador e a consequente hipótese de incidência de ISSQN nos *softwares* adquiridos via *download* (transferência eletrônica de dados) enquanto não houver previsão legal expressa que autorize a cobrança do tributo.

## 8. Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi .12ª ed . Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BATISTON, Gabriel Paulino Marzola. Entendimento sobre Incidência de ISS ou de ICMS no Licenciamento ou na Cessão do Direito de Uso de Programas de Computador. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v.1, n.1, maio/junho, 1998.

BRIGAGÃO, Gustavo. ICMS não incide sobre o *download* de *softwares*. **Revista Consultor Jurídico**, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 22 nov. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: parte geral**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo)**. 6º ed. Rio de Janeiro: 2002.

FUSO, Rafael Correia. “Tributação do Software “Virtual” no Brasil: A guerra entre Estados e Municípios continua”. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, edição 47, set. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

Internet: o direito na era virtual. Luís Eduardo Schoueri, organizador. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição. Heleno Taveira Tôres, organizador. Barueri, SP: Menole, 2004. V.2

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, Omar Augusto Leite. Local de Incidência do ISS nos Serviços de Licenciamento, Cessão e Desenvolvimento de *software*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, edição 227, ago. 2014.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, parte geral – volume 1**. 9ª ed rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

NETO, Ulisses. Não incidência de ICMS sobre a comercialização de *software* . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3960, 5 maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/27566>>. Acesso em: 22 nov. 2016.

OLIVEIRA, Álvaro Borges de. **Novos Direitos: Direito de Informática e a Tributação de Programa de Computador**. Florianópolis, SC: Momento Atual, 2002.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA.** São Paulo: Saraiva, 2009.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **ISSQN e a determinação do local de incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SAAVENDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet.** Lisboa: Don Quixote, 1998.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral.** 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2014.