

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE NO BRASIL: ISS OU ICMS?

Wallace André Luiz da Silva Nascimento¹

RESUMO

O desenvolvimento do meio digital tem gerado controvérsias no âmbito do Direito brasileiro. Isso porque, com o avanço tecnológico, diversas modalidades de atividades econômicas surgiram, como a comercialização de softwares, e por decorrência, dúvida acerca da hipótese de incidência do fato gerador do tributo devido. A ausência de consenso no que tange à natureza jurídica da comercialização dessa nova atividade econômica ocasionou uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados e Municípios, uma vez que há ausência dúvida sobre o imposto devido, se o recolhimento é a título do ICMS, de competência dos Estados ou do ISSQN de competência dos Municípios. Questiona-se, também, se a comercialização de softwares se enquadraria realmente em alguma hipótese de incidência. Sendo assim, o presente artigo Científico empreender uma análise acerca da possibilidade de tributação na comercialização de produtos e serviços denominados software, seja por ICMS ou ISSQN, mediante, inclusive o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que decidiu sobre o cabimento do recolhimento e que ente federativo é o competente pela tributação.

Palavras chave: *Software*; Tributação; Incidência.

ABSTRACT

The development of the digital environment has generated controversies within the scope of Brazilian law. This is because, with technological advances, several modalities of economic activities arose, such as the commercialization of software, and consequently, doubt about the hypothesis of incidence of the fact that generates the tax due. The lack of consensus regarding the legal nature of the commercialization of this new economic activity has caused a real fiscal war between states and municipalities, since there is no doubt about the tax due, whether the collection is under the ICMS, the competence of the States or the ISSQN of the municipalities. It is also questioned whether the commercialization of software would really fit into any hypothesis of incidence. Thus, this Scientific Article undertake an analysis about the possibility of taxation in the marketing of products and services called software, either by ICMS or ISSQN, including the position of the Superior Court of Justice, which decided on the appropriate collection and that the federal entity is competent for taxation.

Keywords: *Software*; Taxation; Incidence.

¹Graduando do Curso de Bacharel em Direito da UNIGRANRIO, orientado pela professora Doutora Aline Teodoro.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, a internet é a maior responsável pela globalização do mundo dentro deste meio digital, surgem diversos modelos de serviços e produtos disponíveis no mercado para comercialização.

Em contrapartida, os aplicadores do Direito Tributário encontram-se com o desafio de aplicar tributação sobre esses novos modelos, em razão da ausência de norma expressa que regule sobre essas atividades comerciais.

A ausência de amparo legal para realizar a cobrança dessa atividade econômica atrapalha o investimento estrangeiro no país, uma vez que as empresas precisam de segurança jurídica para exercer suas atividades sem que haja dúvida acerca da tributação sobre seus produtos ou serviços.

A análise faz-se necessária tendo em vista que, em razão do grande desenvolvimento econômico nesse âmbito digital, os Estados e Municípios acabaram em torno de um conflito de competência tributária, pois existe uma dúvida no ordenamento jurídico, acerca da possível tributação de ICMS ou ISSQN.

A dúvida suscitada pelos aplicadores do Direito ocorre, pois a definição de serviços e produtos instituída em nossa Lei, não se encaixa com a comercialização de *softwares*, isso porque, para fins tributários, a ausência de definição legal para a discussão de que a comercialização de *softwares* se trata de bem móvel incluso no conceito de mercadoria, ou bem móvel para negociação, ou prestação de serviço?

A elaboração do trabalho observou a literatura jurídica sobre o tema e a jurisprudência brasileira, bem como nos princípios norteadores do direito tributário, a fim de chegar a uma análise minuciosa da matriz incidente de cada tributo, considerando o desenvolvimento das diferentes modalidades de padronização dos *softwares*.

2. DEFINIÇÃO DE SOFTWARE

Inicialmente, antes de começar a abordar a possibilidade de tributação de conteúdos digitais comercializados na internet, faz-se amplamente necessário trazer ao estudo, a definição de *software* para melhor compreender a comercialização desse suposto serviço ou produto.

Segundo o Dicionário Online *software* é o “conjunto dos elementos que, num computador, compõe o sistema de processamento de dados; todo programa que se encontra armazenado no disco rígido.”²

Nesse contexto é possível observar que a definição literária aborda a ideia de um sistema desenvolvido com o objetivo de aperfeiçoar a utilização de diversos equipamentos, oferecendo inúmeras funções.

A Lei nº 9.609/1998 trata da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país, a qual preceitua em seu artigo 1º que o *software* é definido como:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto de organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.³

Ao observar a definição pautada na referida lei, é possível observar que *software* é configurado como um conjunto organizado de instruções, contido em suporte físico.

Partindo desse pressuposto, surge a indagação de que o *software* possui a característica de mercadoria, uma vez que está embutido em um suporte físico, ou de serviço por também ser constituído como um fazer.

A fim de corroborar com o elucidado, os softwares podem ser classificados em pré-instalados os quais já acompanham o computador adquirido, sendo parte necessária para seu funcionamento.

Os massificados, também chamados de standard ou de prateleira, são conhecidos como pacotes de programas bem definidos e estáveis, produzidos pelas empresas para atender um indeterminado número de usuários. Por encomenda que são aqueles desenvolvidos para um cliente específico.

Por fim, os personalizados que são programas padrões que passam a ser adaptados conforme a necessidade de cada cliente.

²SOFTWARE. In: Dicio, **Dicionário Online de Português**. Porto:7Graus, 2020. Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/software/#:~:text=Significado%20de%20Software,encontra%20armazenado%20no%20disco%20r%C3%ADgido.>> Acessado em: 10/09/2020.

³BRASIL. **Lei nº 9.609/1998**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial 19 de fevereiro de 1998. Brasília, 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm> Acesso: 10/09/2020.

A licença para o uso de *software* funciona através de contrato firmado entre o fabricante também conhecido como o desenvolvedor do programa e pela pessoa física ou jurídica que irá usufruir do *software*. Este contrato irá dispor sobre as formas de utilização do programa, bem como também poderá estabelecer limitações em seu uso.

Essa licença que também pode ser chamada de permissão visa proteger os direitos autorais do desenvolvedor do programa e garantir aos usuários todas as funcionalidades estarão disponíveis para o seu uso da forma que fora contratado a fim de garantir que todos os mecanismos de segurança e integridades exigidos.

Por todo o exposto, é possível concluir que os softwares são considerados um ativo não monetário, identificável sem substância física, que está atrelado a um suporte físico.

3. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As normas que definem a regra de incidência de um tributo são basilares para identificar o fato gerador da cobrança. Para que seja analisado qual o tributo que incide para a tributação dos *softwares*, é estritamente necessário discutir a matriz incidente de cada tributo envolvido, sejam eles ISSQN ou ICMS.

A Constituição Federal aborda as normas de competência tributárias estabelecendo limites na atuação dos Entes Federativos na regulamentação e aplicação da regra matriz de cada tributo. Essas competências tributárias podem ser classificadas como exclusiva e concorrente.

A primeira, conhecida como exclusiva é aquela utilizada quando só um ente federativo atua na cobrança de determinado tributo. Já a segunda, denominada como concorrente, é aquela em que mais de um ente atua em conjunto para a cobrança de determinado tributo.

Partindo desse pressuposto, na competência exclusiva poderá haver tributos em que estão dentro da competência de determinado ente e de outros que estarão fora. Corroborando com o este entendimento, Shoueri estabelece que “a competência se diz privativa quando sua atribuição a uma pessoa jurídica de direito público exclui a possibilidade de que outro ente federal institua tributo sobre o mesmo fenômeno.”⁴

⁴SHOUEIRI, Luis Eduardo. **Curso de Direito Tributário**: São Paulo, Pág. 278.

Grosso modo, é forçoso afirmar que como a Constituição Federal realiza a repartição de competências tributárias entre os entes da federação, compete a apenas a cada ente efetuar a cobrança sobre determinado tributo.

Para facilitar o entendimento, trago como exemplo, o artigo 156, I da Constituição Federal o qual estabelece a competência dos Municípios a instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, conhecido como IPTU. Assim, somente os Municípios poderão tributar e cobrar o imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Na hipótese em que, determinado ente tribute fato gerador reservado exclusivamente a outro ente, haverá a ocorrência da invasão de competência que dá ensejo à bitributação, conduta esta que fere a Constituição Federal.

Outra conduta que viole o texto constitucional é que o fato gerador que enseja a cobrança de tributo municipal, não pode ensejar em fato gerador de cobrança de tributo estadual ou federal ou vice e versa.

Por todo o aludido até aqui, é possível concluir que a regra de incidência de cada tributo é a base para a cobrança fiscal, isso porque a cobrança realizada de forma errônea poderá acarretar sua nulidade, em razão da violação ao texto constitucional, que limita os poderes de tributação dos entes.

Geraldo Ataliba, ao tratar sob o aspecto material da regra matriz, estabelece que:

O mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo pertence. (...) as classificações jurídicas dos tributos encontram critérios e fundamentos na configuração do aspecto material da hipótese de incidência já que o criterioso material (ao qual ele chama de aspecto) é a verdadeira consistência da hipótese de incidência pois contem a indicação de sua substancia essencial, o que há de mais importante e decisivo na sua configuração.⁵

Nesse sentido, importante ressaltar que as regras de incidência do tributo são estruturadas em: hipótese de incidência e fato gerador. A hipótese de incidência é classificada como a descrição definida em lei que poderá acarretar na tributação.

Acerca da hipótese de incidência, Sabbag preceitua que a “hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. Livro eletrônico. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 106.

do mundo fenomênico, a qual uma vez concretizada no fato gerador enseja o surgimento da obrigação principal.”⁶

No que diz respeito ao fato gerador, este é quando a regra deixa de ser hipótese e vira fato, ou seja, a atividade tributável é realizada, fazendo nascer a obrigação tributária.

Sobre fato gerador, o professor Eduardo leciona também que:

É a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. Caracteriza-se pela concretização da hipótese que, na prática, traduz-se no conceito de ‘fato’. Dessa forma, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurídico.⁷

Assim, a regra da matriz, no âmbito do Direito Tributário, é caracterizada com a incidência tributária estabelecida através de norma jurídica, geral e abstrata capaz de determinar a incidência de determinado tributo, sendo realizada através da previsão de critérios de hipótese, a qual tem como consequência desta obrigação, a prestação pecuniária.

A grande dúvida abarcada neste trabalho é que o fato gerador que enseja a cobrança de *software* estaria sujeita sobre o ICMS ou ISSQN. Essa dúvida paira em razão de não saber identificar a incidência das operações de transferências do *software*.

3.1. REGRA DE INCIDÊNCIA DE ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal e é consagrado pelo texto constitucional como de competência dos Estados.

A Constituição Federal elenca que o ICMS é não cumulativo e seletivo, uma vez que é realizado sob o sistema de compensação dos débitos oriundos das saídas pelos créditos apropriados nas operações anteriores e calculado conforme a essencialidade da mercadoria e dos serviços, sendo competência de Lei Complementar estabelecer as regras gerais.

⁶ SABAAG. Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Ed. Livro eletrônico. São Paulo: Saraiva, p. 671, 2011.

⁷ *Idem, ibidem*. p. 672.

Ressalta-se que o ICMS não incide somente sobre a circulação de mercadorias, mas, engloba também a prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais.

Como o presente trabalho visa abordar sobre a comercialização de *softwares*, será analisada somente, a regra matriz de incidência deste respectivo caso.

O artigo 2º da Lei Complementar 87/1996 estabelece acerca da incidência do ICMS, o qual preceitua que o imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Posto isso, pelo o que dispõe a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96, é forçoso afirmar que o aspecto material da incidência de ICMS recai sobre as operações de circulação de mercadorias.

O fato gerador capaz de dar origem ao recolhimento do ICMS enseja a partir da circulação de mercadoria, essa circulação é conceituada para Paulo de Barros, como a “passagem de mercadorias de uma pessoa para a outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declara, à sobra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado”.⁸

Partindo dessa conceituação, é possível enfatizar que ocorrendo a negociação da mercadoria sendo findada pela transferência de titularidade de um indivíduo para o outro, haverá a incidência do ICMS.

Entretanto, como já citado anteriormente, os *softwares* são considerados como bens incorpóreos, não possuindo forma física e, são transmitidos somente por vias de rede sincronizadora de dados virtuais, assim, não há uma efetiva movimentação física de sua circulação.

Ressalta-se que a legislação confere a possibilidade de tributação do ICMS sob operações de venda a ordem, essa operação é caracterizada pela entrega da mercadoria ao destinatário, por conta e ordem do adquirente original.

Neste caso, a movimentação é apenas simbólica, uma vez que embora não haja a circulação da mercadoria do vendedor para o adquirente original, será

⁸TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. **ICMS na operação mercantil com software**. Revista Jus Navigandi, Teresina. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=122721#:~:text=%22Circula%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20passagem%20das%20mercadorias,%2C%20com%20mudan%C3%A7a%20de%20patrim%C3%B4nio%22.>> Acesso em: 26/10/2020.

incidido o ICMS em razão da efetiva transferência de titularidade da mercadoria, e não, de sua movimentação física.

O jurista Rômulo Teixeira acompanha este posicionamento, da seguinte forma:

É sabido que o fato gerador do ICMS é a movimentação da mercadoria. Nessa movimentação, contudo, para que se materialize o aspecto operacional, há que se configurar a troca de proprietário ou a transferência de titularidade do bem comercializado. Assim, o que se há de tributar é a obrigação contratual de se dar uma coisa certa (mercadoria) ou a de fazer ou realizar, também por contrato, um serviço (transporte, v.g.). O ponto de incidência do imposto é, pois, a operação mercantil legalmente consumada e não a circulação da mercadoria, que é simples consequência do negócio realizado.⁹

Feita análise acerca da possibilidade de tributação de ICMS, independente da movimentação física da mercadoria, uma vez que a obrigação tributária recai sobre a transferência da titularidade, surge outro questionamento, que refere-se sobre a natureza do *software*, uma vez que, sendo este considerado como bem incorpóreo poderia ser considerado mercadoria?

Para esclarecer tal questionamento é necessário inicialmente, trazer a conceituação de mercadoria. Carvalho de Mendonça explica que:

As coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de 'circulação econômica', tomam o nome de mercadorias. *Commercium quase commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.¹⁰

Frise-se que a negociação mesmo que ocorrida em âmbito virtual, envolve atividade mercantil, que nada mais é que a venda de determinado bem em troca de dinheiro, e ainda, a venda tida como operação, é realizada em um mercado específico, ou seja, dentro do mercado eletrônico, na rede digital através da internet.

A Constituição Federal e a legislação complementar, não atribui uma conceituação direta de mercadoria, cabendo a doutrina em conceituar e especificar essa modalidade.

Nos casos das operações envolvendo a comercialização dos *softwares* é possível mencionar que o contratado se compromete a transferir ao contratante o bem digital mediante pagamento de determinado valor. Assim, o conceito de

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1810/icms-na-operacao-mercantil-com-software>> Data do Acesso: 26/10/2020.

mercadoria englobaria tanto os bens corpóreos quanto os bens incorpóreos, em razão da atividade envolvida.

3.2. REGRA DE INCIDÊNCIA DE ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal classificado como de competência dos Municípios.

A Constituição Federal ao elencar a competência do ISSQN, estabelece que o referido imposto será instituído sobre os serviços de qualquer natureza não elencados no artigo 155, devendo ser instituídos por Lei Complementar.

Assim, é possível verificar que o ISS incide sobre a atividade de prestação de serviço, devendo ser disciplinado em lei complementar e não estar elencada no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

Os serviços tributáveis se apresentam no ordenamento jurídico pelo Decreto Lei n. 406, de 31.12.1968 (DL 406/68), e por meio da Lei Complementar nº 116/2003.

Ressalta-se que com no passado muito foi discutido sobre a necessidade de que determinado serviço estivesse expressamente discriminado na lista para viabilizar a incidência sobre o ISS. Atualmente, este posicionamento é pacificado tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Costa relata sobre os aspectos históricos do ISS, a saber:

E assim chegou se à lista de serviços do Decreto lei n. 406/1968, que também estabeleceu outras regras pertinentes a este tributo. De início, houve discussões sobre a natureza da lista de serviços, se exemplificativa, se taxativa. A taxatividade da lista prevaleceu e nem poderia ser de outra forma. Lista exemplificativa era como lista inexistente e não é difícil imaginar o que aconteceria em diversos municípios num país que tem mais de 5.000.¹¹

Pelo posicionamento do autor é possível frisar que a lista elencada pela lei é expressamente taxativa. Entretanto, os serviços descritos na lista podem acarretar interpretação extensiva.

Segundo José Antônio:

Para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência com um dos itens da Lista de Serviços. O enquadramento deverá considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o

¹¹COSTA, Alcides Jorge. **Algumas Notas sobre o Imposto Sobre Serviços**. In Revista Direito Tributário Atual n. 29. Livro eletrônico. Dialética, 2013, p. 133.

contribuinte dê a ele. Não encontraremos na lista, expressamente, todas as espécies de serviços prestados pelos contribuintes. Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies. A chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS.¹²

Acompanhando o posicionamento dos autores anteriores, Roberto Ferraz também contribui a tese de que a lista de serviços elencadas pela Lei possui natureza taxativa, sem prejuízo a interpretação exemplificativa de cada atividade:

As listas de serviços veiculadas mediante leis complementares conforme artigo 156, inciso III, in fine, configuram elencos taxativos dos tipos de serviços que podem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços, admitindo-se a interpretação extensiva de seus itens concretos, para o fim de alcançar os serviços sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente.¹³

O Superior Tribunal de Justiça no âmbito jurisprudencial consolidou seu entendimento no sentido de ratificar que a lista de serviços possui natureza taxativa, comportando a esta interpretação extensiva, conforme julgado do Recurso Especial nº 1.307.824/SP:

TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISSQN SOBRE O SERVIÇO DE SUBSTITUIÇÃO/TROCA DE PNEUS. ATIVIDADE MISTA. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PREVISÃO NA LISTA ANEXA DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003, ITEM 14.01. INCIDÊNCIA DO ISS.1. O Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido da necessidade de verificação da atividade da empresa no caso de operações mistas para a definição do imposto a ser recolhido. "Se a atividade desenvolvida estiver sujeita à lista do ISSQN, o imposto a ser pago é o ISSQN, inclusive sobre as mercadorias envolvidas, com a exclusão do ICMS sobre elas, a não ser que conste expressamente da lista a exceção" (EDcl no AgRg no AgRg no REsp1.168.488/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 21/6/2010).2. Nesse contexto, na presente hipótese, a execução de serviços de troca/substituição dos pneus vendidos pela recorrente, apesar de não encontrar previsão expressa no item 14.01 da Lista Anexa à LC 116/03, dela deve constar por força de interpretação extensiva, pois o serviço de montagem de pneus é correlato à atividade de manutenção e conservação de veículos. Precedente: REsp 1.307.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe 9/11/2015. 3. Recurso Especial provido.¹⁴

¹²PATROCÍNIO, Jose Antonio. **A Incidência do ISS**. 2006. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/35ky/a-incidencia-do-iss-nos-chamados-servicos-agricolas-jose-antonio-patrocinio>> Data do acesso: 22/10/2020.

¹³FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. **ISS: a taxatividade das listas de serviços instituídas pelas Leis Complementares nº 56/87 e 116/2003 e os serviços bancários – matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos no STJ**. [Artigo eletrônico]. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 168.

¹⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1307824**. Agravante: Ivete Fatima Jovino. Agravado: Estado De Mato Grosso Do Sul. Relator: Ministro Herman Benjamin. 2ª Turma. Data do Julgamento: 21/09/2017. Publicado em: 09/10/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/514583589/recurso-especial-resp-1680712-sp-2017-0136955-6>> Data do Acesso: 26/10/2020.

Assim, é forçoso afirmar que os serviços definidos como sujeitos de incidência de ISS possuem como requisito fundamental estar previsto na lista aprovada em lei complementar que possui natureza taxativa.

4. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ISSQN E ICMS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE

Conforme já citado neste artigo, os *softwares* são considerados como bens intangíveis protegidos pela lei de direitos autorais. Sua comercialização, como regra somente poderia ser feita através de contratos de licença.

Assim, partindo desta análise, pode-se afirmar que os *softwares* não podem ser considerados como mercadoria para ser vendida ou comprada, mas, sim como direitos que seriam transferidos ou licenciados.

Esta análise se faz necessário, pois, a exploração econômica realizada na comercialização de mercadorias é diferente daquela realizada na transferência ou licença de para o uso dos *softwares*. Na comercialização de mercadorias ocorre a transferência de propriedade de um determinado bem, já no que se refere aos *softwares*, ocorre à cessão do direito de uso do programa.

Em outras palavras, vale dizer que quando um indivíduo realiza o *download* de um bem digital, este não passa a ser detentor daquele direito autoral, ocorrendo somente à cessão de uso do bem.

Partindo dessa premissa, a atividade só poderia ser caracterizada como venda, se no momento da transferência do bem, todos os direitos inerentes a este fossem transferidos ilimitadamente ao comprador.

A incidência do fato gerador que incide o ISS é a prestação de serviços. Assim, entende-se que a atividade exercida em proveito de um tomador de serviços, decorre, por vezes, na colocação de atividade à disposição do tomador, como no caso da transferência de bens digitais por meio da internet.

Assim, a emblemática voltada acerca da incidência de ISS ou ICMS sobre os *softwares*, refere-se que a comercialização de *softwares* não se encaixa devidamente na definição clássica de serviço e nem de produto. Trazendo assim, dúvidas sobre a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços (ISS).

A fim de esclarecer a incidência do tributo sobre os programas, é necessário verificar o grau de padronização dos *softwares*, isso porque essa padronização pode alterar a forma que a atividade se desencadeia no ordenamento, para fins de tributação.

As modalidades de padronização mais comuns são os softwares de prateleira e os softwares por encomenda.

Rui Saavedra, discorreu sobre o *software* de prateleira, no sentido de que:

Em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular". São como que "vestuário de pronto-a-vestir". Este software "produto acabado", é aquilo que os franceses denominam *progiciel*, neologismo criado partindo dos termos "produit" e "logiciel". Alguns destes programas - dependendo da sua compatibilidade - podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software "off the shelf". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimentam cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores.¹⁵

Essa padronização de *software* é popularmente conhecida como aquele produzido para ser posto à disposição do consumidor, podendo ser considerado como uma mercadoria, já que o consumidor o adquire.

O segundo, chamado de software por encomenda é feito da forma que o usuário solicita, de acordo com as suas necessidades, podendo ser considerado como um programa personalizado, podendo haver adaptações e customizações para atender as necessidades do consumidor.

Feito essas considerações, é possível concluir que os *softwares* de prateleira são considerados como mercadoria, uma vez que sua natureza resulta de uma obrigação de dar, já que o programa é tão somente posto a venda para os usuários.

Acerca do *software* por encomenda, este é desenvolvido com conteúdo econômico e em caráter negociável, haja vista que será criado para atender as necessidades do usuário, o que pode gerar a alteração do seu respectivo valor, o

¹⁵ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Don Quixote, Lisboa: 1998. Disponível em: <<https://monografias.brasilecola.uol.com.br/direito/tributacao-era-digital-carga-tributaria-incidente-comercializacao-eletronica-software.htm>> Data do Acesso: 26/11/2020.

que nos faz entender que sua atividade deriva de uma obrigação de fazer do desenvolvedor.

Deste modo, Rui Saavedra dispõe que:

Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "programas aplicativos", que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os "programas standard"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas.¹⁶

Nesse sentido, seguindo as linhas de análise da regra de incidência de ISS e a do ICMS, é forçoso afirmar que o critério material para incidência do ISS é a prestação de serviços contidos na lista anexa da Lei Complementar 116/2003. Já a incidência do ICMS a circulação e transferências onerosas de mercadorias.

Pelas considerações apontadas, é possível concluir que os *softwares* de prateleira estão sujeitos ao ICMS, em razão da sua natureza de mercadoria. De outra banda, os softwares por encomenda estão sujeitos ao ISS em razão da sua natureza de serviço.

Ressalta-se ainda que o software por prateleira se encontra enquadrado no item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, como licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Atualmente, este é o posicionamento dos Tribunais Superiores. Em sede do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, cito o Recurso Extraordinário nº 2858870, o qual o foi decidido sobre a impossibilidade de incidência de ICMS sobre os softwares de prateleira, conforme pode ser verificado na ementa abaixo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que "[n]ão 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 theshelf) - os quais,

¹⁶Idem, ibidem.

materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio". Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁷

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o mesmo entendimento, conforme ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o comprem como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. 3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes. 4. Recurso especial não provido.¹⁸

Todavia, corre em discussão e pendente de julgamento no STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, distribuída em 1999 proposta pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro, requerendo a declaração inconstitucionalidade da lei do Estado de Mato Grosso, que previa a possibilidade de incidência do ICMS nas operações com *softwares* por encomendas.

Da propositura da ADI até o momento, os *softwares* foram ganhando espaço no ordenamento jurídico e diversos posicionamentos acerca do conceito de mercadoria e serviço foram esculpidos pelos tribunais e doutrinadores.

Ocorre que mesmo a doutrina indo a frente de que dos *softwares* de prateleiras incidem ICMS e dos softwares por encomenda incidem ISS, o julgamento da ADI 1945 pode modificar todo o cenário atual.

Isso porque, na época de propositura da ADI, não havia no âmbito jurídico a Lei Complementar 116/2003. Ressalta-se ainda, que posteriormente, outras ações de inconstitucionalidade foram propostas a fim de discutir o posicionamento jurídico atual, uma vez que inexistia uma lei que classifica a incidência destas operações sobre um respectivo imposto.

¹⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 2858870**. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Saraiva Data LTDA e outros. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 17/06/2008. São Paulo. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_285870_SP_1278987851348.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAD4VJ344N&Expires=1606245791&Signature=LqqOectoCPQWCjbTNN78LtuZjc8%3D> Data do Acesso: 27/10/2020.

¹⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1070404**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: VS - Via Soft Informática Ltda. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 26/08/2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/782156/recurso-especial-resp-1070404-sp-2008-0140551-0>> Data do Acesso: 27/10/2020.

Assim, torna-se indispensável que o STF realize o julgamento desta ADI de forma conjunta com as demais ações que tramitam sobre o mesmo tema, levando-se em consideração, a superveniência da LC nº 116/2003, os limites do conceito de serviço e os impactos na tributação federal da incidência de ICMS sobre o *download de software*.

5. CONCLUSÃO

O avanço tecnológico trouxe relevantes mudanças em todo o ordenamento jurídico. Comercialização que eram feitas em lojas presenciais, dependendo do comparecimento do comprador, hoje são realizadas eletronicamente via transmissão de dados e podem ser feitas em qualquer lugar do país e até do mundo.

Entretanto, todo esse avanço tecnológico enseja grandes desafios, uma vez que o processo legislativo não consegue acompanhar o rápido desenvolvimento tecnológico.

Isso pode ser verificado, em especial, na seara tributária, a inclusão dessas novas tecnologias tem gerado uma espécie de conflito entre os Entes Federativos acerca da tributação sobre os *softwares*, esse conflito de competência faz predominar insegurança em relação à possibilidade de tributação das atividades realizadas através da internet.

Deste modo, este artigo científico buscou analisar a matriz incidente do ISS e o ICMS a fim de fazer uma relação acerca do desenvolvimento da atividade de softwares, uma vez que a natureza desta atividade é capaz de se auferir qual o imposto devido.

Ao analisar os pressupostos de incidência do ISS, pode-se verificar que a sua incidência recai sobre os softwares por encomenda, uma vez que a natureza deste se encaixa, como uma prestação de serviço, já que o desenvolvedor cria um programa nos moldes solicitados pelo usuário.

No que diz respeito aos pressupostos de incidência do ICMS, foi analisado que sua matriz incidente é aplicada nos *softwares* de prateleira, já que mesmo que vendido ao usuário somente uma cessão de direito, este é posto a venda como uma mercadoria, decorrente de uma obrigação de dar.

Com efeito, foi demonstrado que mesmo sendo esse, o entendimento na jurisprudência brasileira, o cenário pode modificar em razão da pendência de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14ª Edição. Editora JusPODIVM. 2020;

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. [Livro eletrônico]. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 106.

BRASIL. **Lei nº 9.609/1998**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial 19 de fevereiro de 1998. Brasília, 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm> Acesso: 10/09/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1070404**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: VS - Via Soft Informática Ltda. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 26/08/2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/782156/recurso-especial-resp-1070404-sp-2008-0140551-0>> Data do Acesso: 27/10/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1307824**. Agravante: Ivete Fatima Jovino. Agravado: Estado De Mato Grosso Do Sul. Relator: Ministro Herman Benjamin. 2ª Turma. Data do Julgamento: 21/09/2017. Publicado em: 09/10/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/514583589/recurso-especial-resp-1680712-sp-2017-0136955-6>> Data do Acesso: 26/10/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 2858870**. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Saraiva Data LTDA e outros. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 17/06/2008. São Paulo. Disponível em: < https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_285870_SP_1278987851348.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAD4VJ344N&Expires=1606245791&Signature=LqqOectoCPQWCjbTNN78LtuZjc8%3D> Data do Acesso: 27/10/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1810/icms-na-operacao-mercantil-com-software>> Data do Acesso: 26/10/2020

COSTA, Alcides Jorge. **Algumas Notas sobre o Imposto Sobre Serviços**. In Revista Direito Tributário Atual n. 29. [Livro eletrônico]. Dialética, 2013, p. 133.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. **ISS: a taxatividade das listas de serviços instituídas pelas Leis Complementares nº 56/87 e 116/2003 e os serviços bancários – matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos no STJ.** [Artigo eletrônico]. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 168.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito.** 2ª ed. [Livro eletrônico]. São Paulo: Dialética, 2000.

PATROCÍNIO, Jose Antonio. **A Incidência do ISS.** 2006. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/35ky/a-incidencia-do-iss-nos-chamados-servicos-agricolas-jose-antonio-patrocinio>> Data do acesso: 22/10/2020.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet.** [Livro eletrônico]. Don Quixote, Lisboa: 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** [Livro eletrônico]. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOFTWARE. In: Dicio, **Dicionário Online de Português.** Porto:7Graus, 2020. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/software/#:~:text=Significado%20de%20Software,encontra%20armazenado%20no%20disco%20r%C3%ADgido.>> Acessado em: 10/09/2020.

TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. **ICMS na operação mercantil com software.** Revista Jus Navigandi, Teresina. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=122721#:~:text=%22Circula%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20passagem%20das%20mercadorias,%2C%20com%20mudan%C3%A7a%20de%20patrim%C3%B4nio%22.> Acesso em: 26/10/2020.