

FELIPE AUGUSTO SERRANO

**TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E ALTERAÇÕES TRAZIDAS  
PELA LEI COMPLEMENTAR N 157/2016**

SÃO PAULO

2017

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FELIPE AUGUSTO SERRANO**

**TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA  
LEI COMPLEMENTAR N 157/2016**

Monografia apresentada à Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo –  
PUC-SP para obtenção do diploma de  
Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito  
Tributário.

Orientadora: Profa. Íris Vânia Santos Rosa

SÃO PAULO

2017

SÃO PAULO

2017

## RESUMO

O presente trabalho visa primeiramente conceituar o que são os *softwares*, trazendo algumas espécies diferentes de *softwares* e as formas como são distribuídos ou colocados no mercado para que terceiros possam utilizá-los a fim de identificar a sua tributação no que tange a diferenciação entre o ICMS e o ISS.

Além disso, o presente trabalho trará as hipóteses de incidência tributária desses *softwares* que variam de acordo com a finalidade e a forma como esses *softwares* são colocados no mercado, o que acabou gerando uma grande discussão na doutrina e na jurisprudência acerca de qual tributo deve incidir, tendo em vista que em alguns entendem que em determinados tipos de *softwares* que são considerados como mercadoria e outros como serviço o que faz toda a diferença para sabermos qual tributo irá incidir nos casos de licença de uso de *software*, *software* de prateleira, *streaming*, *software* sob encomenda e *software* adquirido via *download*.

Por fim, o presente trabalho também busca trazer o entendimento sobre as novas modalidades de *softwares* existentes no mercado, principalmente sobre aqueles instituídos pela Lei Complementar nº 157/2016, que tratam do *streaming* e a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet a fim de trazer o entendimento sobre qual tributo deve incidir.

## ABSTRACT

This monograph aims at first to conceptualizing what is software, and bringing some some different kinds of softwares and the ways that they are distributed or marketed to third parties who would like to use them and their taxation regarding the differentiation between the ICMS and ISS.

In addition, the present work will introduce the tax incidence hypotheses of these softwares that vary according to the purpose and the way these softwares are placed in the market, which ended up generating a great discussion in the doctrine and the jurisprudence as to which tax should be applied, considering that some understand that in certain types of software that are considered as merchandise and others as a service that makes all the difference to know which tax will affect the cases of software license, shelf software, streaming, custom software and software purchased via download

Finally, the present work also seeks to bring understanding about the new modalities of software existing in the market, especially those established by Complementary Law 157/2016, which deal with the streaming and availability of audio, video, image and text contents through the Internet in order to bring the understanding on which tax should be applied.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>05</b>
<b>CAPÍTULO I – DO SOFTWARE.....</b>	<b>08</b>
1.1 Conceito Jurídico do <i>Software</i> .....	08
<b>CAPÍTULO II – DOS TRIBUTOS.....</b>	<b>13</b>
2.1 O Imposto Sobre Serviços– ISS.....	13
2.1.2 Aspecto Material do ISS.....	14
2. 1.3 Aspecto Temporal do ISS.....	15
2. 1.4 Da Base de Cálculo e Alíquota.....	17
2.2 O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.....	18
2.2.1 Aspecto Material do ICMS.....	20
2.2.2 Aspecto Temporal e Territorial do ICMS.....	21
2.2.3 Da Base de Cálculo e Alíquota.....	26
<b>CAPÍTULO III – DOS TIPOS DE SOFTWARES E A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ...</b>	<b>28</b>
3.1 <i>Software</i> de Prateleira.....	28
3.2. <i>Software</i> sob Encomenda.....	32
3.3. <i>Software</i> Adquirido Via <i>Download</i> .....	34
3.4. <i>Streaming</i> .....	37
3.5. Contrato de Licença de Uso de <i>Software</i> .....	39
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>44</b>

## INTRODUÇÃO

A *internet* foi criada na época da Guerra Fria (1945 – 1991), mas só alcançou o Brasil em meados dos anos 90, sendo que a primeira lei relativa à informática foi criada em 1987 sob o nº 7.646, no fim do processo de repressão política.

Com o passar dos anos a *internet* foi se popularizando e ficando cada vez mais conhecida e acessível as pessoas, com isso começaram a surgir novas formas de acesso a *internet*, novos *software*, formas de comercialização via *internet*, além de muitas empresas de tecnologia da informação.

Diante do constante crescimento da *internet*, surgiram novas formas de negócios. Desta forma, este presente trabalho visa analisar à luz da legislação e da jurisprudência dominante nos tribunais alguns dos tipos de tributação envolvendo a comercialização de *softwares* nas suas diversas modalidades, avaliando a incidência e a divergência existente entre o ICMS e o ISS em cada operação, diante das peculiaridades de cada caso concreto.

Cabe mencionar que com todo o crescimento dos meios de telecomunicação e da internet, começaram a surgir diversas divergências no ramo tributário, tendo em vista as peculiaridades de cada caso e o desconhecimento dos legisladores sobre novas formas de negócio ocasionando constantes divergências doutrinárias e jurisprudenciais, bem como uma demora na alteração legislativa que faz com que diversas tecnologias e novos tipos de negócio não possuam o respaldo necessário para que as empresas possam tributar da maneira correta e se planejar adequadamente devido a insegurança jurídica existente no nosso ordenamento.

Além do mais, todas as empresas querem se adaptar aos dias atuais, ao mercado de trabalho e novas normas de negócios que vem surgindo, para poderem concorrer com o mercado nacional e internacional, para tanto, precisam buscar novas tecnologias que possam reduzir custos e despesas, gerando maior eficiência em seus negócios.

Ademais, essas operações cibernéticas trouxeram espaço para mais empresas de tecnologia de informação apresentarem seus *softwares* que são cada vez mais avançados. Isso tudo trouxe diversos benefícios para quem os utilizam, mas em muitas discussões jurídicas que devem ser analisadas em todas as áreas do direito, inclusive no ramo do direito tributário que será objeto deste estudo monográfico.

Nesse contexto, a título de exemplo, cabe trazer, as estatísticas que demonstram o crescimento do comércio eletrônico nos anos de 2011 para 2012, que acabaram gerando bilhões e bilhões em faturamento para as empresas que aderiram essa forma de comercialização, vejamos:

As vendas no comércio eletrônico brasileiro neste ano devem atingir R\$ 28 bilhões, crescimento de cerca de 24% sobre os R\$ 22,5 bilhões faturados em 2012, informou nesta quarta-feira (20) a consultoria e-bit. Em 2011, o setor faturou R\$ 18,7 bilhões.<sup>1</sup>

E mais, no ano de 2013 o aumento foi substancialmente maior, vejamos:

O comércio eletrônico vem ganhando espaço no gosto do consumidor brasileiro. Em 2013 foram 31,11 bilhões de Reais em faturamento. A expectativa é que esse volume atinja 39,5 bilhões em 2014.<sup>2</sup>

Mas não foi só o *e-commerce* que teve uma ascensão, as empresas de tecnologia da informação também cresceram, com isso o desenvolvimento de novas tecnologias, novos negócios, produtos, novos *softwares*, isso tudo trouxe diversos impactos tributários no Brasil que serão analisados neste estudo monográfico mais precisamente no que tange as discussões entre a incidência do ICMS e do ISS, haja vista a velocidade dos negócios pela *internet* que acabam muitas vezes trazendo situações pelas quais a legislação brasileira não consegue acompanhar.

Devido, as diversas modalidades de *softwares*, a imprevisibilidade do legislador com novas tecnologias o que gerou uma perda gigantesca na

---

<sup>1</sup> Dados de 2013 - <http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2013/03/vendas-do-comercio-eletronico-do-brasil-devem-crescer-24-em-2013.html>. Acesso em: fevereiro. 2014.

<sup>2</sup> Dados de 2014 - <http://www.abcomm.org/noticias/a-tributacao-no-comercio-eletronico/>. Acesso em: fevereiro. 2014.

arrecadação, fazendo com que o Poder Legislativo criasse a Lei Complementar nº 157/2016 para possibilitar a tributação de novas tecnologias, tais como o *streaming*.

Portanto, este trabalho objetiva aprofundar-se no estudo a respeito da matéria, trazendo à baila as diversas espécies de *softwares* juntamente com suas divergências doutrinárias e jurisprudenciais no que tange o cabimento do ICMS ou do ISS, bem como visa trazer à natureza de diversos tipos de *software* que ora é entendido como mercadoria, ora como serviço, a depender do tipo comercial de quem como ele é disponibilizado.

## CAPÍTULO I

### 1.1 CONCEITO JURÍDICO DO *SOFTWARE*

Primeiramente ao adentrarmos no estudo tributário específico a que se propõe o presente trabalho, faz-se necessária a exposição e o entendimento a respeito do conceito jurídico do *software*.

O *software* é conhecido como um programa de computador, possuindo alguns elementos que o integram, como a arquitetura, algoritmo, o código, a documentação, a base de dados e uso do sistema.

Ou ainda pode ser definido como um sistema organizado de informações que pode ser utilizado nas mais diversas máquinas, como por exemplo, computadores, telefones celulares e máquina fotográfica.

Maria Helena Diniz traz seu entendimento sobre *software*, vejamos:

O *software* ou logiciel é relativo aos programas de computação e aos sistemas de informação com as respectivas instruções, constituindo-se em manifestações intelectuais que alimentam as máquinas sendo criações da inteligência.<sup>3</sup>

Liliana Minardi Paesani também traz o seu entendimento sobre o conceito de *software*, *in verbis*:

Tecnicamente, *software*, em sentido estrito, coincide com o programa; em sentido amplo, compreende, além do programa, o suporte magnético, o manual de instruções e a documentação acessória. A problemática instaura-se no confronto entre o *software* e o suporte magnético que supõe uma relação análoga a qualquer outra obra de engenho com o suporte de papel e de outra natureza. Efetivamente, nos formulários padronizados de *software houses*, o suporte magnético é concebido como bem material e é

---

<sup>3</sup> DINIZ, Maria Helena. Conferir Tratado teórico e prático dos contratos. São Paulo: Saraiva, 1996, v.3, p. 489-490.

equiparado ao *hardware* quanto às garantias aplicáveis nas relações contratuais. Portanto, as diferenças ontológicas entre programas de computador, enquanto bem imaterial (*corpus mysticum*), e suporte magnético do programa, enquanto bem material (*corpus mechanicum*), reflete-se nos diferentes regimes das garantias aplicáveis.<sup>4</sup>

Cabe dizer que a classificação do *software* foi objeto de longas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, mas hoje em dia a maioria dos países entendem que os programas de computação são equiparados as obras literárias, recebendo a proteção do Direito do Autor, conforme entendimento de Liliana Minardi Paesani, transcrito abaixo:

O problema da classificação do *software*, objeto de longas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, foi superado pela maioria dos países que, nos moldes da Convenção de Berna, estabeleceram que os programas de computador são equiparados a obras literárias e, por conseguinte, recebem a tutela do Direito de Autor.<sup>5</sup>

Devido a utilização constante do *software*, sua definição legal chegou à legislação brasileira através do artigo 1º da Lei 9.609/98, a saber:

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

Como se pode notar, a legislação brasileira trouxe a palavra programa de computador que é a nomenclatura nacional, mas que se equivale à nomenclatura universalmente conhecida como *software*.

No artigo 9º do mesmo diploma legal, foi demarcada ainda a forma de uso que seria objeto de contrato de licença de uso.

---

<sup>4</sup> PAESANI. Liliana Minardi, **O Direito na Sociedade da Informação II**, 1ª ed, São Paulo: Atlas, p. 209.

<sup>5</sup> PAESANI. Liliana Minardi, **Direito de Informática**, 6ª ed, São Paulo: Atlas, p. 12.

Além disso, a mesma lei trouxe direitos ao autor sobre sua criação, garantindo-lhe propriedade da invenção, assegurando ao licenciado, em regra, o direito de uso do programa de computador, salvo disposição contratual em contrário, conforme previsto no artigo 11, da Lei nº 9.609/98 que ainda prevê a necessidade de uma formalidade adicional quando da efetiva transferência da tecnologia, qual seja o registro dos contratos pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), devendo ser entregue pelo fornecedor da tecnologia todos os dados técnicos ao seu receptor.

Segundo a lei, o *software* é um conjunto organizado de instruções de linguagem natural ou codificada que permitem que processadores desempenhem determinadas tarefas de acordo com sua programação e codificação, podendo exercer determinadas atividades.

Ou ainda um conjunto de linguagens necessárias a estabelecer a comunicação entre o usuário e a máquina com objetivo de permitir seu funcionamento e passar a executar as funções a que se destina.<sup>6</sup>

Cabe ressaltar que existem diversas modalidades de *softwares* com infinitas utilidades, mas independentemente da função do programa de computador, ele é considerado como um produto da criação intelectual humana, assemelhando-se a um texto ou uma pintura.

Coadunando com o alegado no parágrafo anterior, Marcos Wachowicz entende que:

[...] o desenvolvimento de um plano normativo estratégico de proteção para o *software* implica necessariamente perceber os vários elementos primários que o integram e analisar os vários aspectos que merecem proteção como bem intelectual.<sup>7</sup>

Desta forma, podemos concluir que o *software* é um bem imaterial fruto da ação intelectual humana precisando ser materializado por meio de suporte físico ou não para que possa ser comercializado e enviado ao seu destino final.

---

<sup>6</sup> GALVÃO. Flávio, ANGELO. Andressa Santoro, FUTIDA, Solange. **O Direito na Sociedade da Informação II**, 1 ed, São Paulo: Atlas, p. 206.

<sup>7</sup> WACHOWICZ. Marcos, **Propriedade Intelectual do Software & Revolução da Tecnologia da Informação**, 1 ed, Curitiba: Juruá, p. 80 e 81.

Nessa esteira, é a lição do ilustre Roque Carrazza:

Aqui chegados, já podemos estabelecer uma analogia entre *software*, a peça teatral, a película cinematográfica e a composição musical, entre outras obras em que se faz presente o trabalho criativo do homem (criatividade subjetiva).

Todos estes produtos do espírito humano são bens incorpóreos, imateriais, de existência abstrata. Por isso mesmo, não podem prescindir de uma base material de uma base material para atingir os fins que levaram a sua criação. Exemplificando, para melhor esclarecer: uma obra literária precisa estar impressa (digamos, empapel) para que o leitor a acesse e dela tire proveito intelectual.<sup>8</sup>

Como se pode notar, nem sempre o *software* precisa ser consolidado fisicamente, tendo em vista que hoje em dia com a rede mundial de computadores, este *software* pode ser disponibilizado em um sitio eletrônico, por meio do qual os interessados podem utilizar deste *software* realizando um *download*.

Aqui surgiu uma nova possibilidade de comercialização do *software* o que conseqüentemente criou diversos conflitos de competências entre os entes tributantes, mais especificamente no que tange o Imposto Sobre Serviços - ISS e o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS que serão abordados mais adiante.

Além disso, temos diversas modalidades de *softwares* que serão objeto deste estudo monográfico, tais como, o *software* por encomenda que é aquele desenvolvido sob medida para determinado cliente, o *software* de prateleira que é aquele produzido em série, em uma grande escala, ou ainda, o *software* virtual que é aquele que não precisa de qualquer meio físico, sendo comercializado em ambientes virtuais e adquirido via *download* e o *streaming*.

Diante dos diferentes entendimentos acerca do tributo incidente nas operações com *software*, cabe a este trabalho trazer especificamente as hipóteses de incidência de cada tributo, bem como o entendimento jurisprudencial sobre a

---

<sup>8</sup> CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011.  
DOCSFAS181708v18

tributação do *software* nas suas mais diversas modalidades, mas antes é necessário demonstrar os principais aspectos do ISS e do ICMS que são os tributos que trazem divergências nas suas hipóteses de incidência tributária.

## CAPÍTULO II

### **2.DOS TRIBUTOS**

#### **2.1.O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS**

O ISS é conhecido como o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, trazido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/1965, no seu artigo 15º para substituir o antigo imposto sobre indústrias e profissões – IIP, que inicialmente era de competência estadual.

O ISS se tornou um imposto municipal com o advento da Constituição Federal de 1946, atualmente previsto no artigo 156, III, da Carta Magna de 1988.<sup>9</sup>

A luz do dispositivo supramencionado, caberá aos Municípios instituir o ISS, mediante lei ordinária, devendo observar uma lei complementar nacional que disciplinará as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, onde foi criada a lei complementar nº 116/2003.

Assim, entende Eduardo de Moraes Sabbag, *in verbis*:

Assim, os mais de 5.500 municípios brasileiros editarão suas leis ordinárias municipais, instituidoras de ISS, em consonância com uma nacional lei complementar, que disciplinará, especialmente em relação aos impostos, as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”, CF).<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: SARAIVA, 2013. p. 1016

Nesse passo, é normal que determinados Municípios de pequeno porte nem se quer criem suas leis, tendo em vista que recebem fatias de outros tributos, tais como, do IPVA e do ICMS.

Ademais, o ISS é um tributo eminentemente fiscal que incide com alíquotas variadas, dependendo do Município que o instituir.

### **2.1.2 ASPECTO MATERIAL DO ISS**

O ISS tem sua materialidade no ato de prestar serviços, conforme disposto no artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, transcrito abaixo:

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

O referido ato de prestar serviços envolve determinados elementos que o qualificam como passíveis de incidência tributária.

Esse aspecto material do ISS consiste em situações, serviços, obras públicas, dentro outros que representem o fenômeno revelador de riqueza e que sejam praticados pelo próprio contribuinte ou exercidos pelo Poder Público em benefício deste.

Isto quer dizer que o aspecto material do ISS não está só no termo “serviço” isoladamente, mas sim na atividade humana que dele decorre, ou seja, em prestar o serviço efetivamente.

Além disso, essa prestação da atividade deve trazer uma riqueza ao indivíduo porque caso a prestação do serviço seja em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva.

Diante do exposto, podemos concluir que o aspecto material do ISS é a conduta humana de desenvolver um esforço que visa uma obrigação de fazer, gerando assim um vínculo obrigacional a título oneroso em favor de um terceiro.

### **2.1.3 ASPECTO TEMPORAL DO ISS**

No que tange ao aspecto temporal do ISS, encontramos o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, a partir daí teremos o surgimento da obrigação tributária onde conseqüentemente surgem o sujeito ativo, e o sujeito passivo que é o contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto.

Nesse sentido, o artigo 116, do Código Tributário Nacional, dispõe o momento da ocorrência do fato gerador do ISS, conforme veremos abaixo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No caso do ISS, considera-se ocorrido o fato gerador na efetiva prestação de serviços, sem importar o momento em que ocorre a contratação do serviço.

Além disso, a prestação de serviço deve ser feita por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que inclusive enumera 230 serviços, divididos em 40 itens.

Portanto, não são considerados contribuintes do ISS aqueles que prestam serviços em relação a emprego, trabalhadores avulsos, diretores e membros de Conselhos Consultivos ou Fiscal de Sociedades, conforme disposto no artigo 2, II, da LC nº 116/2003<sup>11</sup>.

Essa lista contém uma relação taxativa de serviços que incidem o ISS, conforme entendimento do STF<sup>12</sup> e do STJ<sup>13</sup>. Desta forma, pode-se concluir que os serviços que não constarem na lista anexa a LC nº 116/03 não terão incidência do ISS.

Para entendermos melhor o ISS, temos que trazer a baila o aspecto territorial do tributo, tendo em vista que a prestação de determinados serviços pode envolver mais de um Município, onde surge um conflito de competência entre esses Municípios.

O artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003 traz as hipóteses em que se consideram prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, salvo nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do mesmo dispositivo legal. Nesses incisos, o tributo será devido no local onde ocorrer a prestação do serviço.

Este é entendimento do ilustríssimo, Eduardo Morais de Sabbag, transcrito abaixo:

Local da prestação do Serviço – Sujeito Ativo: segundo o art. 3 da Lei Complementar n. 116/2003, considera-se devido o imposto 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,

---

<sup>11</sup> Art. 2º O imposto não incide sobre:

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

<sup>12</sup> RDA, 118.155; RE 75.952-SP.

<sup>13</sup> Resp 1.837/SP, DJU 10.09.1990.

quando o imposto será devido no local da prestação. Dessa forma, a regra é que se recolhe o ISS para o Município onde se encontra o estabelecimento do prestador do serviço, exceto em casos específicos, em que o recolhimento deve ser feito para o Município do local da prestação do serviço, cuja enumeração adiante.<sup>14</sup>

Desta forma, para facilitar o entendimento acerca do Município que deve recolher o ISS, o recolhimento deve ser feito para o Município do consumo do serviço, e não do estabelecimento do prestador, mas em muitas oportunidades esses locais se coincidem.

#### **2.1.4 DA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA**

Por fim, como todos os tributos, o ISS tem o seu aspecto quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária que subdivide-se em dois elementos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

Primeiramente, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, na realidade o preço cobrado pela realização do serviço, conforme previsto no artigo 7, da Lei Complementar nº 116/2003.

Desta forma, os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo ISS.

No caso de serviços prestados por profissionais autônomos, como advogados, médicos, dentistas, o valor do tributo deverá se calculado a partir de um único valor pago periodicamente, aqui teremos o ISS fixo.

Eduardo de Moraes Sabbag, disserta sobre o assunto:

Da mesma forma, caso não se possa aferir o valor correspondente do serviço – como no caso daqueles prestados por profissionais liberais, a saber, advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de

---

<sup>14</sup> SABBAG. Eduardo de Moraes, **Elementos do Direito Tributário**, 10 ed, São Paulo: Máxima, p. 378 e 379.

um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um ISS fixo, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo.<sup>15</sup>

Além disso, temos a alíquota do ISS como em todos os tributos que é entendida como o elemento que define o *quantum debeat*, indicando a porcentagem onde será extraída do total da base de cálculo e que será recolhido aos cofres públicos.

Nesse sentido, no caso do ISS fixo, exposto acima, será um valor único pago periodicamente pelos profissionais liberais, diferentemente dos demais prestadores de serviços.

Com o advento das alterações trazidas pela Emenda Constitucional 37/02, por meio do inciso I do § 3º do art. 156 da CF, ficou a cargo da lei complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas do ISS, devendo respeitar o disposto no artigo 88, do ADCT que prevê que a alíquota mínima do ISS de 2%, salvo para os serviços que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, devendo observar o princípio da anterioridade.

Ademais, a Lei Complementar n. 116/03, só previu a alíquota máxima do ISS em 5%, no seu inciso II do art. 8º e os Municípios possuem autonomia para fixar suas alíquotas por meio de lei ordinária municipal.

## **2.2 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS**

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, conforme disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, vejamos:

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

---

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: SARAIVA, 2013, p. 1038.

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.

Como podemos verificar do artigo supramencionado, o ICMS é um imposto com mais de um hipótese de incidência como, por exemplo, na circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços, isso faz com que ocorra uma divergência sobre a incidência do ISS ou do ICMS que será tratada no momento oportuno deste trabalho.

Além do inciso citado acima, existem vários outros dispositivos constitucionais que estipulam as regras para a instituição e cobrança do ICMS, mais especificamente no artigo 155, §2º, XII, da Carta Magna, está previsto que a lei complementar deverá definir os contribuintes e a base de cálculo do tributo, mas em momento algum essa lei poderá ferir os ditames constitucionais, conforme entendimento do ilustre José Eduardo Soares de Melo, transcrito abaixo:

Assim, as Leis Complementares vigentes (nº 87, de 13.9.96, 102, de 11.7.00, 114, de 16.12.02 e 122, de 12.12.06) só têm juridicidade na medida em que observem rigorosamente os pressupostos constitucionais do ICMS, sendo desprovidas de eficácia as regras que ampliem o quadro de materialidade e devedores tributários, ou restrinjam o princípio da não-cumulatividade<sup>16</sup>.

De todas as leis que tratam do assunto, a Lei Complementar nº 87 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir é a mais importante, tendo em vista que mesmo que cada estado possua um regulamento próprio do ICMS, todos devem observar as regras previstas na Lei Complementar n. 87/96, haja vista que esta é hierarquicamente superior as leis estaduais.

Em que pese o ICMS ter diversas hipóteses de incidência, o foco deste trabalho trará somente o ICMS relativo à circulação de mercadorias, excluindo as demais hipóteses de incidência.

---

<sup>16</sup> DE MELO. José Eduardo Soares, **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed, São Paulo: Dialética, p. 451.

### 2.2.1 ASPECTO MATERIAL DO ICMS

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e de comunicação, conforme mencionado anteriormente.

Nesse estudo monográfico vamos tratar mais especificamente da circulação da mercadoria, uma vez que as discussões relacionadas ao *software* dizem respeito especificamente a essa hipótese de incidência.

Sendo assim, essa circulação de mercadorias consiste na movimentação da mercadoria, ou seja, a transferência da titularidade dessa mercadoria de uma pessoa jurídica para outra pessoa física ou jurídica, independentemente da ocorrência da movimentação física.

Como entende o ilustríssimo doutrinador Roque Antonio Carrazza:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.<sup>17</sup>

Eduardo de Moraes Sabbag firma o mesmo entendimento, vejamos:

Portanto, observe os conceitos abaixo:

a) Circulação: é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação “física”, não havendo

---

<sup>17</sup> CARRAZZA. Roque Antonio, ICMS, 11ª ed, São Paulo: Malheiros, p. 39.

mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matrizes e filial.<sup>18</sup>

Assim é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 113.268/RS, cuja ementa transcrevemos abaixo:

TRIBUTÁRIO.ICMS.Saída de mercadoria para filial da empresa. Não incidência do tributo. Súmula n. 166, do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (Resp 113.268/RS, 2 Turma; Rel. Min. Hélio Mosimman; Dje 03/02/1998).

Desta forma, pode-se concluir que não se tributa as mercadorias por meio do ICMS, mas sim a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou seja, das operações que tem mercadoria por objeto.

### **2.2.2 ASPECTO TEMPORAL E TERRITORIAL DO ICMS**

No que tange ao aspecto temporal do ICMS, igualmente aos outros tributos, este é extraído do dispositivo legal mais precisamente, no artigo 12º da Lei Complementar nº 87/96 que define o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, transcrito *in verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

---

<sup>18</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: SARAIVA, 2013, p. 1068.

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

Como se pode notar do artigo citado acima, existem várias hipóteses de incidência do ICMS que são desencadeadores da obrigação jurídica tributária de

pagar o tributo, mas entende-se que o aspecto temporal do referido tributo é o momento da circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Ademias, o ICMS incidirá no local onde for possível a ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesse passo, o artigo 11<sup>o</sup> da Lei 87/96, define o local da prestação ou da operação, para efeito de cobrança do tributo, bem como define quem é o estabelecimento responsável por essa obrigação, vejamos:

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Apesar do dispositivo supramencionado trazer diversas hipóteses de onde se deve recolher o tributo, mesmo assim sempre existiram divergências uma vez que todos os Estados pretendem recolher a fatia deste imposto que é extritamente fiscal.

Neste diapasão, entende-se que sempre que houver uma venda entre dois Estados distintos deve analisar se o comprador da mercadoria é ou não o consumidor final. Se for consumidor final, o ICMS irá incidir no Estado de origem. Contudo, se o destinatário da mercadoria não for consumidor final, o imposto incidirá parcialmente para o Estado de origem devendo recolher com alíquota interestadual e parcialmente para o Estado de destino, onde o comprador deverá recolher para seu Estado o diferencial da alíquota.

Com o advento das novas tecnologias, surgiram novos negócios, tais como o *e-commerce* que aparentemente veio para ficar, junto com ele vieram constantes discussões judiciais acerca do ICMS, haja vista que a empresa de *e-commerce* pode estar em São Paulo, a compra pode ter sido feita no Rio de Janeiro e a mercadoria deverá ser entregue em Porto Alegre, a partir daí surgiu um conflito entre os Estados, tendo em vista que todos queriam receber a parcela do ICMS.

Nesse sentido, torna-se extremamente importante a discussão sobre os tributos incidentes em operações de *softwares* e novas tecnologias, tais como, *software* adquirido via *download* e o *streaming*.

Além do exposto, apesar deste estudo monográfico não tratar especificamente do ICMS, mas sim de todas as hipóteses em que pode incidir o referido tributo, cabe trazer a baila o aspecto pessoal do ICMS para poder entendê-lo melhor.

Os Estados tem competência para instituir e cobrar o ICMS, ficando a cargo destes a figuração do pólo ativo da relação jurídico tributária que nos termos do artigo 4º, da LC 87/96, o contribuinte será qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume suficientemente comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, mesmo que essas operações e as prestações iniciem no exterior<sup>19</sup>.

Para Roque Antonio Carrazza, só podem realizar as operações que incidem o ICMS, o produtor, o industrial ou o comerciante, vejamos:

E quem pode promover a realização de tais operações? Entendemos que só o produtor, o industrial ou o comerciante.<sup>20</sup>

Assim, podemos entender que o produtor, o industrial ou o comerciante podem ser contribuintes do ICMS, uma vez que possuem habitualidade, sendo este o critério que transforma uma simples circulação jurídica de bens em uma circulação de mercadorias.

Como toda regra tem suas exceções, no caso do ICMS não é diferente uma vez que podem ser contribuintes do ICMS mesmo que sem habitualidade ou intuito comercial toda pessoa física ou jurídica que (I) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (II) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (III) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (IV) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Em todas essas hipóteses em que incide o referido tributo, o momento em que teremos essa transmissão jurídica se dará conforme disposto em lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal, podendo ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais.

---

<sup>19</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>20</sup> CARRAZZA. Roque Antonio, op. cit. p. 17.

### 2.2.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO ICMS

Por fim, como todos os tributos, o ICMS tem o seu aspecto quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária que subdivide-se em dois elementos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

Primeiramente, no que tange a base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 13 ° da Lei Complementar nº 87/96 é o valor da operação ou da saída mercadoria, acrescido de determinados encargos quando a lei determinar, lembrando que estamos falando apenas do simples caso de operação envolvendo a circulação de mercadorias, desconsiderando as demais hipóteses.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza:

Transplantando estas noções, apenas bosquejadas, para o ponto que faz aqui nosso interesse, temos que a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada.

E foi o quem corretamente, fez o legislador ordinário, ao estabelecer que a base de cálculo do tributo é o “valor de que decorrer a saída da mercadoria”.<sup>21</sup>

Por fim, em relação ao segundo elemento, qual seja, à alíquota que é o critério legal normalmente expresso em percentagem (%), que em conjunto com à base de cálculo, permite termos o conhecimento do *quantum debeatur*, será estabelecida de algumas formas podendo variar de caso a caso.

No que tange as alíquotas máximas e mínimas, essas serão estabelecidas mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada por maioria absoluta dos membros do Senado Federal, conforme previsto no artigo 155, §2º, V, da Constituição Federal.

Cabe lembrar ainda que nenhum Estado poderá cobrar alíquotas inferiores as fixadas pelo Senado Federal por meio de resolução.

---

<sup>21</sup> CARRAZZA. Roque Antonio, op. cit. p. 39.

Cabe ao Senado a fixação das alíquotas máximas e mínimas para evitar abusos dos Estados e estabelecer parâmetros máximos e mínimos que devem ser observados pela legislação local.

Temos também as alíquotas em relação a operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, ou seja, as alíquotas interestaduais e as internas, previstas no artigo 155, §2º, VII, do mesmo dispositivo legal.

Desta forma, pode-se concluir que existem alíquotas interestaduais diferentes para cada Estado da federação. Por outro lado, nas operações internas, as alíquotas normalmente variam de acordo com o produto.

Como o objeto deste estudo é demonstrar as diferenças entre a tributação nas mais diversas modalidades de *softwares*, não vamos prolongar mais o estudo do ICMS, como também não ocorreu com o ISS para não mudar o foco deste trabalho.

Desta forma, após essa breve introdução acerca dos impostos que existem divergências na incidência de operações de software passamos a estudar cada uma delas separadamente.

## CAPÍTULO III

### 3.1 SOFTWARE DE PRATELEIRA

O *software* de prateleira é um programa de computador produzido em larga escala sem a intenção de atender a uma demanda específica, cujas cópias seguem um programa padrão com a finalidade de distribuição e comercialização no varejo, não sendo essencial o contato direto entre o autor do programa e seu adquirente.

Esse tipo de *software* é adquirido por meio de contrato de adesão que é o contrato por meio do qual o adquirente não tem opção de discutir as cláusulas contratuais, devendo simplesmente aceitá-las.

Nesse passo, Maria Helena Diniz define o contrato de adesão como:

Os contratos por adesão constituem uma oposição à idéia de contrato paritário, por inexistir a liberdade de convenção, visto que excluem a possibilidade de qualquer debate e transigência entre as partes, uma vez que um dos contratantes se limita a aceitar as cláusulas e condições previamente redigidas e impressas pelo outro (RT 795:234, 519:163, JB, 158:263), aderindo a uma situação contratual já definida em todos os seus termos.<sup>22</sup>

Por tanto, pode-se concluir que o contrato de *software* de prateleira é considerado, salvo se houver a discussão e alteração das cláusulas, um contrato de adesão, por inexistir negociação entre as partes sobre as cláusulas que já são pré determinadas pelo detentor do *software*.

Nesse passo, quem vende o *software* de prateleira pode não ser o autor do *software*, podendo apenas tê-lo adquirido com intuito de revender ou simplesmente colocá-lo em lojas que irão vendê-lo.

---

<sup>22</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, 3. Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. 25 ed, rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005 p. 87.  
DOCSFAS181708v18

Assim, como o produto é revendido em massa, podendo ser adquirido por qualquer pessoa, visto que o este programa pode ser adquirido em lojas no varejo.

Mesmo que esse programa de computador seja adquirido por diversas pessoas, normalmente existem certos tipos de limitações, como por exemplo, a proibição da utilização do mesmo exemplar do *software* em duas máquinas diferentes e da proibição da contrafação, que seria uma reprodução não autorizada do programa de computador.

Corroborando para esta tese, Rui Saavedra, *in verbis*:

No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos - voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante.<sup>23</sup>

No que tange ao regime tributário aplicável ao *software* de prateleira, este deve ser enquadrado na hipótese de incidência do ICMS, imposto de competência estadual e distrital, conforme já mencionado anteriormente.

O entendimento da incidência tributária do ICMS no caso de *software* de prateleira se consolidou devido a alteração na legislação do ISS, vejamos os ensinamentos de Atílio Dengo abaixo:

Apesar disso, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal tem oscilado o seu entendimento. Até o advento da Lei Complementar n. 116/03 não havia previsão expressa no sentido da incidência de ISS ou ICMS sobre operações com software. Não obstante isso, num primeiro momento o STJ considerou que tais operações se

---

<sup>23</sup> SAAVEDRA, Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Coimbra: Dom Quixote, 1998.

caracterizavam como um serviço, incidindo, portanto, o ISS. A decisão fundamentou-se na doutrina de Orlando Gomes, para quem o programa de computador caracteriza-se como um serviço, visto que sua elaboração “requer do programador criatividade, isto é, esforço intelectual”; além disso “o titular dos direitos de comercialização de programas de computador é obrigado a prestar serviços técnicos aos respectivos usuários, durante determinado prazo.

Anos após, o STF manifestou-se dando ao tema outro enfoque. Ao julgar o RE 176.626/SP, posicionou-se no sentido da incidência de ICMS nas operações envolvendo os chamados *softwares* de prateleira. Embora o voto condutor reafirme a tese de que o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos, o argumento utilizado é de que o software produzido em sério e comercializado no varejo necessita de um *corpus mechanicum* para circular: o disquete ou CD constitui esse suporte físico que materializa o direito autoral. Deste modo, para o Supremo Tribunal Federal, o software de prateleira se constitui em mercadoria posta no comércio apesar da operação envolver licença de uso, i.é., um direito conexo ao direito do autor. Ajustando-se ao precedente do STF, o STJ reformulou seu entendimento, passando a considerar que o software produzido por encomenda sujeita-se ao ISS enquanto o software produzido em série sujeita-se ao ICMS.<sup>24</sup>

Esse entendimento veio do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 176.626-3-SP, no qual o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, entendeu:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência da relação jurídica tributária entre a autora e o estado, relativamente às operações de “licenciamento ou cessão de uso de direito de programas de computador: trata-se, pode, de operações que têm como objeto o direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.

Essas, com efeito, a caracterização e a conseqüente modalidade de proteção jurídica do software consagradas no direito comparado.

---

<sup>24</sup> DENGO. Atilio, Direito Tributário das Telecomunicações, São Paulo: IOB-Thomson \* Abetel, 2004, p. 623.

O que inviabiliza o *software* em relação aos outros instrumentos a serviço da informação – assinala Rui Saavedra, em preciosa monografia acadêmica apresentada à universidade de Coimbra (A Proteção Jurídica do Software e a Internet, Don Quixote, Lisboa, 1998, p. 107-107) – “é a sua natureza imaterial na medida que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem sustância tangível, e é, em si, um bem imaterial”.

O *software* apresenta-se, pois, como produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo o *software* um dos chamados bens informacionais ou produtos de informação, ele não pode ser objeto duma proteção eficaz contra os atos dos não proprietários. Tal proteção só poderá releva do Direito Intelectual, ou seja, através da organização de um direito exclusivo a favor daqueles que elaboraram o *software*.

É esse direito exclusivo – que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso – que se deve declarar fora do raio de incidência do ICMS, como exatamente concluíra, nos lindes do pedido, a decisão recorrida.

Dessa conclusão, entretanto, não resulta que logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado *software* de prateleira.<sup>25</sup>

Nessa passo, pode-se concluir de acordo com o julgamento supramencionado que o *software* de prateleira foi reconhecido como bem corpóreo, produzido em larga escala, visando o atendimento do mercado consumidor, encaixando-se como uma mercadoria na qual deve incidir o ICMS.

Inclusive do Estado de São Paulo, foi criado o Decreto nº 51.619, de 27.2.2007, que dispõe sobre o cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações de computador.

Desta forma, pode-se concluir que esta modalidade de *software* mesmo que a compra seja efetuada pela Internet, em ambiente virtual, deve incidir o ICMS, tendo em vista que se trata de uma circulação de mercadoria.

Assim, entende Flávio Galvão:

---

<sup>25</sup> GALVÃO. Flávio, ANGELO. Andressa Santoro, FUTIDA. op. cit. p. 214 e 215.  
DOCSFAS181708v18

Portanto, a negociação desta modalidade de *software* pressupõe um meio material como suporte e, ainda, que se realize a compra e venda através da Internet, em ambiente virtual (comércio eletrônico indireto), em nada altera a incidência da lei tributária do ICMS dos Estados-membros e Distrito Federal, eis que a Internet funciona como mero meio para a realização da operação de circulação da mercadoria, com o aperfeiçoamento da tradição com a posterior entrega física do bem.<sup>26</sup>

Portanto, em que pese a doutrina e jurisprudência entenderem de maneiras distintas sobre a incidência do tributo nos casos de *software* de prateleira, a Suprema Corte se posicionou sobre a incidência do ICMS nestes casos, tendo em vista o caráter comercial da negociação e ainda porque não haveria uma personalidade na prestação, não sendo preponderante o serviço de elaboração do *software*, mas sim a sua revenda sendo tratado como mercadoria.

### **3.2. SOFTWARE SOB ENCOMENDA**

O *software* sob encomenda é aquele elaborado para atender a demanda específica de determinado adquirente, tendo em vista que neste caso este adquirente solicita o desenvolvimento do *software* de acordo com suas necessidades específicas e o fornecedor do *software* presta este serviço desenvolvendo-o.

Para essa modalidade de *software* é elaborado um contrato adaptado aos interesses das partes, ou seja, é um contrato paritário, diante da singularidade da situação, bem como o contratante será o titular dos direitos relativos ao programa de computador.

Neste sentido, ressalva Maria Cecília de Andrade Santos:

Em se sabendo que o *software* foi desenvolvido sob encomenda, para atender às necessidades do cliente, e ainda que em grande parte das vezes o seu desenvolvimento foi custeado por ele, é evidente que é o proprietário do programa, e por isso deveria receber o código fonte. O que se verifica na

---

<sup>26</sup> GALVÃO, Flávio, ANGELO, Andressa Santoro, FUTIDA. op. cit. p. 216.  
DOCSFAS181708v18

prática é que dificilmente há transmissão da titularidade do programa e a entrega do código fonte, e, quando isto ocorre, geralmente o preço aumenta ou dobra, havendo inclusive ignorância dos próprios adquirentes quanto à existência de tais direitos e do valor decorrente do potencial de exploração econômica. A prática tem demonstrado que as partes limitam-se a celebrar um contrato de licença de utilização, e, dependendo do interesse, decidem se será temporário ou perpétuo.<sup>27</sup>

Além disso, umas das peculiaridades desse tipo de *software* é que existe uma obrigação de fazer, na qual a pessoa física ou jurídica que irá desenvolver o programa, assume a obrigação de realizar uma atividade que é o desenvolvimento do *software* de acordo com as necessidades do adquirente.

Nesse sentido, Flávio Galvão:

Claro, portanto, que a conduta de desenvolver *software* por encomenda está submetida à hipótese de incidência do ISS, independentemente de ser negociado por meio do comércio eletrônico direto ou indireto. Nesse caso, o contribuinte do imposto é aquele que realiza o serviço, elaborando e desenvolvendo o *software*, seja ele pessoa física ou jurídica.<sup>28</sup>

Nesse passo, entende-se que no *software* sob encomenda deve incidir o tributo municipal e não o estadual, uma vez que se trata de uma mera prestação de serviços, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5934/RJ, transcrito abaixo:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTARIO. 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 COMPUTAÇÃO, FEITOS POR EMPRESAS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, SÃO MERCADORIAS, DE LIVRE COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO, PASSIVEIS DE INCIDENCIA DO ICMS. JA OS PROGRAMAS ELABORADOS ESPECIALMENTE PARA CERTO USUARIO, EXPRESSAM VERDADEIRA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITA AO ISS.

<sup>27</sup> SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos: breve estudo. São Paulo. Revista dos Tribunais. p. 56. abr. 1999.

<sup>28</sup> GALVÃO. Flávio, ANGELO. Andressa Santoro, FUTIDA. op. cit. p. 216.

CUMPRE DISTINGUIR AS SITUAÇÕES, PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO, AFERINDO-SE A ATIVIDADE DA EMPRESA. NÃO, POREM, ATRAVÉS DE MANDADO DE SEGURANÇA, AINDA MAIS DE CARATER PREVENTIVO, OBSTANDO QUALQUER AUTUAÇÃO FUTURA.

Desta forma, no caso de *software* sob encomenda, entende-se que incide o ISS por se tratar de uma verdadeira prestação de serviços.

### **3.3. SOFTWARE ADQUIRIDO VIA DOWNLOAD**

O *software* adquirido via download é um programa de computador produzido em larga escala sem a intenção de atender a uma demanda específica, cujas cópias seguem um programa padrão com a finalidade de distribuição e comercialização no varejo, não sendo essencial o contato direto entre o autor do programa e seu adquirente, assim como no *software* de prateleira, mas o que diferencia ambos é que este é adquirido via *download*, em ambiente virtual e sem suporte físico.

Sendo neste caso entendido que o *software* adquirido via *download* é uma forma de comércio eletrônico, ocorre uma discussão doutrinária e jurisprudencial se é uma operação de circulação de mercadorias ou não.

Para tanto cabe trazer a baila o entendimento de Solange Furtida:

Como já colocado, o *software*, sob aspecto do 'programa-objeto', pode ser considerado como mercadoria quando materializado em um suporte físico, ora se a distribuição do programa de computador ocorrer por meio de download, por óbvio, não haverá suporte físico, mas certamente haverá a licença de uso, sobretudo em razão da natureza jurídica do software e do regime jurídico al qual se submete, qual seja, o direito do autor.

Se adotarmos o raciocínio desenvolvido no Supremo Tribunal Federal, a *contratio sensu*, o *software* adquirido via *download* – cuja transmissão dispensa o *corpus mechanicum* autônomo – seria classificado como bem

imaterial, não inserido no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, não estaria sujeito ao pagamento do ICMS.<sup>29</sup>

Nesse sentido, o *software* adquirido via *download* não se enquadra no conceito de mercadoria, tendo em vista que de acordo com o direito privado, o termo mercadoria tem característica de bem móvel destinado ao comércio, não podendo a legislação tribuária alterá-lo, consoante o artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Além disso, cabe ressaltar que no *software* adquirido via *download*, mesmo que seja considerado como um *software* de prateleira por muitos doutrinadores, entendemos que nesse caso também não deve incidir o ISS como veremos adiante.

Ao analisarmos a Lei Complementar nº 116/03, item 1.05, concernente a “licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computador” e como espécie de “serviços de Informática e Congêneres” sujeitos a incidência do ISS, não temos como enquadrar o *software* de prateleira adquirido via *download* como hipótese de incidência do referido tributo.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTARIO. 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 ESPECIFICO 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

---

<sup>29</sup> FUTIDA. Solange, Download e a tributação do comércio eletrônico, São Paulo: Inédita, 2007, p. 9.  
DOCSFAS181708v18

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, 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 DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO É POSSÍVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISSCUSSÃO DESSA TEMÁTICA, 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.

Portanto, pode-se concluir que o *software* adquirido via *download* não configura uma obrigação de fazer capaz de caracterizar o subitem 1.05 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/03 impossibilitando a incidência do ISS. Por outro lado, esse tipo de *software* também não resta configurado uma obrigação de dar, não caracterizando a hipótese de incidência do ICMS, inexistindo lei que preveja a situação tratada.

Assim entende, Solange Futida:

Com efeito, o *download* de pequeno porte comercializado na *Internet* é conduta que não está inserida na hipótese de incidência do ISS, contida no inciso III do art. 156 da Constituição Federal de 1988.<sup>30</sup>

Desta forma, diante de todo exposto acima, resta claro que o *software* adquirido via *download* não incide nem o ISS e nem o ICMS, tendo em vista que não caracteriza a hipótese de incidência tributária de nenhum dos tributos.

---

<sup>30</sup> FUTIDA, Solange, *Download e a tributação do comércio eletrônico*, São Paulo: Inédita, 2007, p. 21. DOCSFAS181708v18

### 3.4. SERVIÇOS DE *STREAMING*

Outro ponto que gerou grandes discussões entre os tributaristas, são algumas das alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/2016 que prevê a possibilidade do ISS tributar os serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, os quais, são conhecidos como serviços de *streaming*.

Esses novos serviços que foram introduzidos pela Lei Complementar nº 157/2016, são “serviços” que vem sendo utilizados cada vez mais pela sociedade brasileira e mundial, somente a título de exemplo podemos citar alguns desses “serviços”, tais como, o Netflix, Spotify, Youtube, Globo Pauy, HBO Now, Amazon Prime, dentre outros.

Porém, antes de trazer o entendimento sobre o que é o serviços de *streaming*, cabe mencionar que o Autor deste estudo monográfico entende que as alterações introduzidas na Lei Complementar nº 116/2003 para incluir o serviço de *streaming*, tem como razão a insatisfação das empresas de serviços de TV por assinatura, devido a perda de mercado e ao baixo custo das mensalidades oferecidas pelo Netflix e Spotify, por exemplo, o que fez com que as empresas de TV por assinatura tivessem uma perda enorme com o cancelamento de assinaturas, trazendo prejuízos, o que fez com que fosse introduzido esses serviços para aumentar o custo das empresas que ofereciam os seus serviços via *streaming*.

Assim, primeiramente precisamos entender o que é o serviço de *streaming*, o qual pode-se entender que é uma transmissão *on line* de dados via internet para exibição de mídias criptografadas com armazenamento temporário de dados, ou seja, é a tecnologia de transmissão que viabiliza o acesso a conteúdo através de internet em tempo real, sem a necessidade haver a transferência efetiva de posse ou de propriedade.

Esse tipo de serviço foi introduzido na lista anexa a Lei Complementar nº 116/03, por meio do item 1.09, vejamos:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Como se pode notar do item supratranscrito, o serviço de *streaming* foi introduzido a legislação como serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo e imagem, por meio da *internet*.

Aqui importante frisar que esse tipo de serviço não transmite a *internet* propriamente dita, mas um sinal via *internet* que autoriza o acesso dos usuários do serviço a ter acesso a determinado conteúdo alocado em algum servidor.

Portanto, não me parece que o serviço de *streaming* seja um serviço, mas uma permissão para que os usuários possam visualizar um conteúdo que está disponível no sistema da empresa, como por exemplo um filme, seriado ou documentário.

Assim, deve-se caracteriza que conforme mencionado anteriormente neste trabalho, a prestação de serviços para que haja a incidência do ISS, deve existir uma obrigação de fazer, mas no caso do *streaming*, existe uma obrigação de dar, ou seja, a obrigação de ceder, por determinado tempo um direito autoral já adquirido anteriormente.

Essa obrigação de dar do serviço de *streaming* lembra outros debates anteriores sobre incidência do ISS, como foi o caso da locação de bens móveis pelo qual o Colendo Supremo Tribunal Federal decidiu que não incide o ISS sobre a

locação de bens móveis por não existir a obrigação de fazer, mas tão somente a obrigação de dar, sendo criada a Súmula vinculante nº 31, a saber:

*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.*

Assim, como se pode notar da Súmula Vinculante, entendo que o serviço de *streaming*, por não se caracterizar como uma obrigação de fazer e sim de dar, deverá seguir a mesma linha de entendimento sobre a locação de bens móveis, no qual foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal que não incide o ISS.

Ademais, cabe ressaltar que o serviço de *streaming* não se submete a incidência do ICMS Comunicação, tendo em vista que não há relação de comunicação entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza esse tipo de serviço e o usuário que é o assinante.

Por fim, cabe ressaltar que esse tipo de serviço pode trazer outras discussões na seara tributária, mesmo que se entenda que deva incidir o ISS, haja vista que como regra geral o imposto deve incidir no local da sede do prestador de serviço, isto é, onde estiver instalada a empresa, contudo, caso a empresa sede esteja instalada no exterior, dificilmente terá incidência do imposto no exterior.

Portanto, diante do estudo efetuado sobre o serviço de *streaming* entende-se que não deve incidir o ISS e nem o ICMS por este tipo de serviço não caracterizar a hipótese de incidência tributária de nenhum desses serviços.

### **3.5. CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE**

O contrato de licença de uso de *software* está previsto na legislação brasileira no artigo 9º, da Lei nº 9.609/98.

O contrato de licença de uso de *software* nada mais é do que uma autorização dada pelo criador da obra a um terceiro para que este possa explorá-la,

sem contudo transferir-lhe a propriedade, podendo o licenciado utilizar o software de acordo com o que foi descrito no contrato entre as partes, impossibilitando-o de alterá-lo.

Assim entende Iso Chaitz Scherkerkewitz, vejamos:

O contrato de licença de uso é o contrato pelo qual o licenciador permite que o licenciado utilize, mediante remuneração, por um período de tempo, algum ou todos os direitos que este possui sobre determinada patente, coisa ou informação, que lhe são conferidos pelo ordenamento legal.<sup>31</sup>

Existe também o contrato de cessão que apesar não ser objeto deste trabalho, cabe trazer seus conceitos para melhor diferenciação entre ambos os tipos contratuais.

Sendo assim, o contrato de cessão é aquele por meio do qual ocorre uma transferência total ou parcial do direito sobre a criação do *software*, tendo o adquirente total titularidade do mesmo, eis que neste caso o adquirente recebe o código fonte, linguagem informática necessária para alterar e condicionar o programa às suas necessidades, conforme leciona André Bertrand:

Em um contrato de cessão de direito, é imperativo ser muito preciso, deixar bem claro que se está em um contexto específico e não no quadro de uma simples cessão de direito de exploração. Convém precisar que esta cessão implica, considerando a natureza particular dos programas, o direito de modificar e adaptar o mesmo para fazê-lo evoluir, seja para corrigi-lo, enriquecê-lo com novas funcionalidades ou “rodá-lo” em uma outra plataforma. Um preâmbulo detalhando o quadro das relações existentes entre as partes pode ser particularmente útil para eliminar um certo número de ambigüidades. [...] Para evitar reivindicações posteriores, ter-se-á também interesse em estipular que o cessionário dos direitos renuncie irrevogavelmente a qualquer reivindicação sobre o programa modificado ou adaptado pelo novo titular dos direitos.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz, *Contratos Teoria e Prática*, São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2014, p. 378 e 379.

<sup>32</sup> BERTRAND, André. *A proteção jurídica dos programas de computador*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996. p. 108-109.

Como se pode notar o contrato de cessão é bem similar ao contrato de software sob encomenda, mas o que diferencia ambos é que no contrato de cessão a transferência da titularidade pode ser total ou parcial, já no contrato de *software* sob encomenda normalmente uma empresa contrata uma outra empresa de tecnologia da informação para desenvolver determinado *software* de acordo com suas necessidades, ficando e fazendo o que bem entender com o programa de computador.

Além disso, o contrato de cessão em muitos casos o *software* foi desenvolvido por determinada empresa e posteriormente ele foi adquirido por uma outra empresa, como por exemplo a Google comprou o Waze ou ainda o Facebook recentemente comprou o Whats app, normalmente nesses casos a empresa cria determinado *software*, outras empresas se interessam pelas suas utilidades e acabam adquirindo-o, o contrato elaborado para aquisição deste *software* é o contrato de cessão.

Em que pese o presente estudo monográfico não querer adentrar na área contratual e sim trazer os aspectos tributários do contrato de licença de uso de *software*, entende-se que incide o ISS, tendo em vista que no item 1.05 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, uma vez que a mesma é taxativa.

A questão tomou tamanha proporção que chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 688.223/PR como matéria de repercussão geral, decidindo que o licenciamento ou cessão de direito do uso de programas de computador personalizados, incide o ISS, *in verbis*:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR PERSONALIZADOS (SOFTWARE). INCIDÊNCIA DE ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MANIFESTAÇÃO PELA REPERCUSSÃO GERAL (RE 688223 RG / PR; Rel. Min Luiz Fux; Julgamento em 20/09/2012; Publicado em 04/10/2012).

Portanto, pode-se concluir que em se tratando de licença de uso ou de cessão de *software*, deverá incidir o ISS em ambos os casos, tendo em vista que a Lei Complementar nº 116/03 é taxativa e traz essas hipóteses na sua lista anexa.

## **CONCLUSÃO**

Infere-se do quanto sustentado, que o *software* consiste em um programa de computador pelo qual foi conferido um tratamento de obra intelectual, de acordo com as Leis nºs 9.609/98 e 9.610/98, que nunca se preocupou em dispor sobre o regime tributário aplicado aos mais diversos tipos de *software*.

Em que pese a Lei Complementar nº 116/03 trazer em seu anexo os itens 1.04 e 1.05, ligados a programa de computador, a referida lista nunca trouxe todas as hipóteses de incidência do ISS em operações relacionadas a *software*, mas devido a dificuldade de enquadramento dos programas de computador e da revolução tecnológica que trazem novas modalidades de *software* todos os dias, o que torna difícil o enquadramento de qual tributo incide em cada caso, bem como as hipóteses de incidência tributária, surgindo assim diversas discussões tributárias.

No que tange ao enquadramento do *software* como mercadoria ou serviço, entende-se que o dilema gira em torno justamente das diferentes formas de comportamento do seu detentor, bem como sempre se atentando-se para a peculiaridade do *software* e a análise de cada caso concreto, além dos tipos de contratos efetuados entre as partes.

Desta forma, a legislação tributária como não trata especificamente sobre todas as atividades de enquadramento do *software* sofre variação de acordo com a classificação de seu objeto e sua forma de contratação.

Desta forma, se o *software* for de prateleira, é um programa de computador produzido em larga escala e sem a intenção de atender uma demanda específica, sendo que as cópias seguem um programa padrão com uma finalidade de comercialização. Desta forma, entende-se que o *software* de prateleira é um bem corpóreo e que se enquadra na hipótese de incidência do ICMS, inclusive o STF já se pronunciou neste sentido.

No que tange ao *software* sob encomenda que é aquele desenvolvido para atender uma demanda específica de determinado cliente, o fornecedor de serviço que é a empresa de tecnologia de informação presta o serviço de desenvolver este *software*, sendo elaborado um contrato que o obriga a determinada obrigação de fazer, que é exatamente o desenvolvimento deste programa de computador, ficando claro que trata de uma prestação de serviço, devendo incidir o ISS.

O *software* adquirido via *download* também é um programa de computador adquirido em larga escala e sem a intenção de atender a uma demanda específica, com a finalidade de comercialização sem a necessidade de um suporte físico, inclusive este foi o entendimento do STF ao declarar que este tipo de software não está inserido no conceito de mercadoria, não estando sujeito ao recolhimento do ICMS. EM que pese o STF entender que não incide o ICMS, entendo que também não incide o ISS, haja vista que a lista anexa a Lei Complementar nº 116/03, é taxativa e não traz o software adquirido via *download*. Desta forma, não incide o ISS e nem o ICMS.

Com relação a tributação do *streaming*, entende-se que este se não caracteriza uma obrigação de fazer, mas apenas uma disponibilização de conteúdo pela empresa cedente, inexistindo a hipótese de incidência do ISS.

Por fim, no caso de licença de uso de *software* que é a autorização dada pelo criador da obra a um terceiro para que este possa utilizar o programa de computador, sem poder no entanto transferir a sua propriedade. Neste caso, entende-se que incide o ISS, de acordo com o item 1.05 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

## **BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BERTRAND, André. **A proteção jurídica dos programas de computador**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

BRASIL. Lei Complementar n. 87/96. Vade Mecum. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 116/03. Vade Mecum. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Vade Mecum. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Dados de 2013 - <http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2013/03/vendas-do-comercio-eletronico-do-brasil-devem-crescer-24-em-2013.html>. Acesso em: fevereiro. 2014.

Dados de 2014 - <http://www.abcomm.org/noticias/a-tributacao-no-comercio-eletronico/>. Acesso em: fevereiro. 2014.

DE MELO. José Eduardo Soares, **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed, São Paulo: Dialética.

DENGO. Atilio, **Direito Tributário das Telecomunicações**, São Paulo: IOB-Thomson \* Abetel, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Conferir Tratado teórico e prático dos contratos**. São Paulo: Saraiva, 1996, v.3.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Civil Brasileiro, 3. **Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. 25ª ed, rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

FUTIDA. Solange, **Download e a tributação do comércio eletrônico**, São Paulo: Inédita, 2007, p. 9.

GALVÃO. Flávio, ANGELO. Andressa Santoro, FUTIDA. Solange. **O Direito na Sociedade da Informação II**, 1 ed, São Paulo: Atlas.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PAESANI. Liliana Minardi, **O Direito na Sociedade da Informação II**, 1ª ed, São Paulo: Atlas.

\_\_\_\_\_. **Direito de Informática**, 6ª ed, São Paulo: Atlas.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PORTELLA, André. **Controle tributário do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SAAVEDRA, Rui. **A Proteção Jurídica do Software e a Internet**. Coimbra: Dom Quixote, 1998.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2013.

\_\_\_\_\_. **Elementos do Direito Tributário**. 10ª ed, São Paulo: Máxima.

SANTOS, Maria Cecília de Andrade. **Contratos informáticos**: breve estudo. São Paulo. Revista dos Tribunais. abr. 1999.

SCHERKERKEWITZ. Iso Chaitz, **Contratos Teoria e Prática**, São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2014.

WACHOWICZ. Marcos, **Propriedade Intelectual do Software & Revolução da Tecnologia da Informação**. 1ª ed, Curitiba: Juruá.