



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**AYRTON DE SOUZA ARAÚJO JUNIOR**

**O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA VENDA DE *SOFTWARES* VIA  
*DOWNLOAD.***

**FLORIANÓPOLIS**

**2018**

**AYRTON DE SOUZA ARAÚJO JUNIOR**

**O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA VENDA DE *SOFTWARES* VIA  
*DOWNLOAD*.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido  
ao Curso de Graduação em Direito da  
Universidade Federal de Santa Catarina,  
como requisito parcial para a obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Pereira  
Vecchio

**FLORIANÓPOLIS**

**2018**



FLORIANÓPOLIS,

2018

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**  
CAMPUS UNIVERSITÁRIO REITOR JOÃO DAVID FERREIRA LIMA - TRINDADE  
CEP: 88040-900 - FLORIANÓPOLIS - SC  
TELEFONE (048) 3721-9292 - FAX (048) 3721-9815  
E-mail: ccgd@ccj.ufsc.br

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno: Ayrton de Souza Araújo Junior

RG: 001694516

CPF:04579711181

Matrícula 13101411

Título do TCC: Conflito de competência tributária na venda de *softwares* via *download*

Orientador (a): Humberto Perreira Vecchio

Eu, Ayrton de Souza Araújo Junior, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, SC, 23 de Janeiro de 2018.

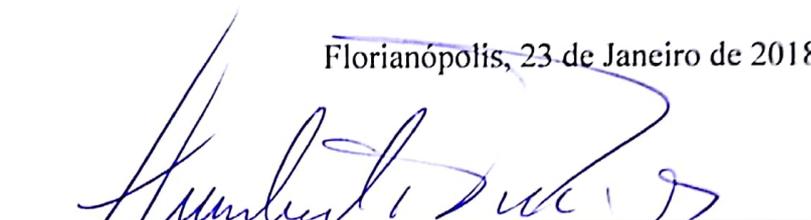
Ayrton de Souza Araújo Junior

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

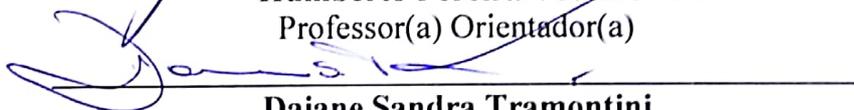
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**O Conflito de Competência Tributária na Venda de Softwares Via Download.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Ayrton de Souza Araujo Junior**, defendido em **22/01/2018** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 8,5 (oitoe meio), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 23 de Janeiro de 2018



**Humberto Pereira Vecchio**  
Professor(a) Orientador(a)



**Daiane Sandra Tramontini**  
Membro de Banca



**José Sergio da Silva Cristovam**  
Membro de Banca

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a tributação de *softwares*, tendo como ênfase a transmissão via rede de dados (Download). Para isso foi utilizada diversos julgados a fim de entender qual é o caminho seguido pela jurisprudência nos últimos anos. Além disso, analisamos as recentes leis que tratam sobre o assunto, entre elas os Convênios ICMS 106/16 (Anexo B) e 181/15 (Anexo A), o Parecer Normativo da Fazenda Pública do município de São Paulo e a Lei complementar 157/16.

A primeira parte tratará de apresentar os conceitos pertinentes para o trabalho e demonstrar como o seguinte pensamento de que: Softwares de prateleira são tributáveis por ICMS, enquanto Software sob encomenda são tributáveis ISS, foi consolidado. Para isso, utilizamos ,além de diversos julgados, o pensamento de vários autores.

Porém, com o desenvolvimento tecnológico uma nova forma de venda de softwares surgiu o *download* o que causou um certo estranhamento dos administradores tributários, e é sobre ele que tratamos na segunda parte do presente trabalho.

Com a nova forma de transmissão foram editadas algumas normas que versam sobre o assunto como os já citados Convênios, no campo da jurisprudência o ADI 1945/2010 também analisou a problemática.

Por fim, a conclusão é que a tributação de *software* pouco importa o meio em que foi adquirido, seja por *Download* ou tradição física, mas sim a sua padronização, e assim entendemos que a tributação deve variar de acordo com a mesma.

Palavras – Chave : *Software* de prateleira; *software* de encomenda; venda de *software* mediante *download*; *software* como mercadoria; Conflito de competência tributária; ISS; ICMS; Convênio ICMS 106/17

## Sumário

RESUMO.....	4
Introdução:.....	6
Capítulo I – Conceitos Introdutórios.....	8
1.1- História dos Tributos:.....	8
1.1.1. Sistema Tributário Nacional e Constituição.....	13
1.2 <i>Softwares</i> .....	15
1.2.1 <i>Softwares</i> de Prateleira.....	17
1.2.2 – <i>Software</i> por encomenda.....	17
1.2.3 - Definição de aplicativos/ <i>Softwares</i> aplicativos.....	19
1.4. Transmissão eletrônica de dados ( <i>Download</i> ).....	21
1.5- Contratos de <i>Softwares</i> .....	22
1.6 – Contratos de encomenda.....	22
1.7– Contrato de Cessão.....	23
1.8 – Contratos de Licença de uso.....	24
Capítulo II – Conceitos de Direito Tributário aplicáveis à venda de <i>Softwares</i> via <i>Download</i> . .....	26
2 - Aspectos gerais.....	26
2.1 – Princípio da Isonomia Tributária.....	26
2.1.1- Princípio da Isonomia tributária na tributação de <i>softwares</i> via <i>download</i> .....	28
2.2 - Princípio da legalidade tributária.....	29
2.2.1 – Princípio da Legalidade tributária na tributação de <i>softwares</i> via <i>Download</i> .....	32
2.3- ICMS: Regra matriz de incidência tributária.....	32
2.4 ISS: Regra matriz e incidência tributária.....	39
Capítulo III – Conflito de competência tributária no caso de vendas e de prestações de serviços relativos aos <i>softwares</i> , inclusive mediante <i>download</i> .....	
..... 3.1- <i>Softwares</i> e Direitos Autorais.....	48
3.2 – A incidência do ICMS e ISS: <i>Software</i> de prateleira e sob encomenda.....	51
3.3- Tributação nas operações do <i>Software</i> mediante transmissão eletrônica de dados.....	56
3.3.1- Natureza jurídica dos <i>softwares</i> .....	56
3.3.2 -Conflito de competência nas operações com <i>software</i> via <i>download</i> .....	62
Conclusão:.....	70
Referências :.....	72

## INTRODUÇÃO

O intuito deste trabalho é esclarecer, sob a perspectiva das normas tributárias estabelecidas pela Constituição Federal e das demais normas aplicáveis, qual imposto deve incidir sobre a negociação envolvendo o programa de computador por transmissão eletrônica de dados (*Download*), se o ICMS, ou o ISS.

A tributação de software, podendo ou não ser via *download*, não se trata de um assunto novo. Muito já se discutiu nas últimas três décadas, como veremos a seguir.

No entanto, o assunto se encontra na esfera virtual e por isso está em constante evolução, trazendo a cada dia um novo conceito.

Essa constante evolução tecnológica, leva os tribunais a repensar e redefinir os critérios do tratamento tributário dado aos *softwares*, gerando uma certa insegurança jurídica.

O mercado de tecnologia, no qual estão inseridos os softwares movimentou em 2015, somente no Brasil, cerca de 59,9 bilhões de Dólares<sup>1</sup>.

Assim, os Estados e municípios já perceberam a importância do setor tecnológico nas finanças públicas. Porém, mais importante do que se aproveitar essa grande fonte de riquezas é repetir as garantias dadas pela constituição, pois a criação de norma tributária está presa aos limites constitucionais. Portanto, é de suma importância determinar o meio adequado para se tributar as negociações envolvendo os programas de computador.

Na pesquisa, será feito o levantamento da jurisprudência brasileira a partir da distinção consolidada entre *software* de prateleira e *software* de encomenda, bem como a apresentação da discussão doutrinária sobre o tema, em constante evolução.

Assim, teremos a divisão do trabalho na seguinte maneira.

O primeiro capítulo fica reservado aos aspectos preliminares e necessários à precisa e adequada compreensão do softwares, tema do estudo, partindo-se de análise dos termos utilizados na denominação empregada, das descrições, dos conceitos técnicos, da sua natureza jurídica e classificações pertinentes. Além disso, será apresentado o julgado do STF (Supremo

---

<sup>1</sup> <http://computerworld.com.br/mercado-brasileiro-de-ti-movimenta-us-599-bilhoes-em-2015> . Acesso em 01/12/2017

Tribunal Federal) RE 176.626 que pacifica essa questão: *Software* de prateleira é tributável por ICMS e *software* sob encomenda é tributável por ISS.

O segundo capítulo, tratará sobre os princípios tributários que foram levados em consideração na decisão supracitada. E também haverá um primeiro esclarecimento a respeito da problemática surgida nos softwares via *download*, buscando fazer uma analogia com a distinção entre *software* de prateleira e *software* sob encomenda.

No terceiro e último capítulo, será apontado o caminho jurisprudencial para a consolidação da problemática apontado no primeiro capítulo. E em segundo momento, traz-se a perspectiva doutrinária da nova lei que trata sobre a venda de softwares via *download*, a lei complementar 157/16.

## Capítulo I – Conceitos Introdutórios

Estando o mercado de programas de computador em evidente ascensão, há alguns anos, seria impossível ao legislador tributário imaginar que mercadorias, não tivessem materialidade, como forma de suporte físico.

O conceito de mercadoria pode ser entendido como um bem corpóreo, sujeito a uma operação de dar (de venda), enquanto serviços seriam os bens incorpóreos ligados a uma operação de fazer (de prestar)<sup>2</sup>. No entanto, apesar de haver essa conceituação, ambos criados e expostos com o intuito de venda, e assim gerar lucro para quem o desenvolveu. Contudo, ao tratarmos de programas de computador a discussão vai além do suporte físico, passa pelo conceito de direitos autorais e contratos de licenças.

Vale dizer, a legislação federal houve por bem editar a Lei do Programa de computador nº 9.609, que o considerou uma obra intelectual e o resguardou pelos direitos de propriedade intelectual (direitos autorais)<sup>3</sup> e que se não fosse pelo desenvolvimento tecnológico a problemática estaria solucionada. Porém, nos últimos anos uma nova forma de comercialização surgiu no mercado *software* via *download* e junto a ele uma série de dúvidas sobre a natureza da operação.

Assim, começaremos este trabalho conceituando alguns pontos pertinentes.

### 1.1- História dos Tributos:

O Direito é um fenômeno sociocultural<sup>4</sup>, logo não há como compreender sem que haja uma análise histórica.

Este tópico pretende levantar alguns aspectos históricos referentes aos tributos no Brasil. Por ele será possível constatar que os problemas, ao longo da história tributária

---

<sup>2</sup> PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 14.

<sup>3</sup> PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 15

<sup>4</sup> WOLKMER, Antônio Carlos. **Ideologia, Estado e Direito**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. P. 34.

brasileira, sempre foram os mesmos. De um lado, temos o governo, aumentando os impostos em busca do aumento de receitas e em decorrência disso, a implementação de uma fiscalização financeira e fiscal, sempre desorganizada e quase incontrolável. De outro, temos o contribuinte imaginando diferentes formas de sonegar o tributo devido.

Na idade média, o que possuíamos era um Estado Absolutista. A centralização foi o ideal buscado por inúmeros monarcas medievais<sup>5</sup>, caracterizado pelo uso abusivo da força, principalmente quando o assunto era tributação.

A ideia da tributação como conhecemos hoje surgiu a partir da revolução francesa, com o fim do Estado Absolutista e início do burguês<sup>6</sup>, onde ocorreu a distinção entre o patrimônio do governante e o erário. Apesar de naquele momento já existirem os Estados Nacionais, o rei ainda não separava suas riquezas do bem público. Assim, os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do Estado.

Porém, no Brasil o conceito de tributos como temos hoje chegou de maneira diferente, como veremos a seguir.

A primeira vista, a história da tributação no Brasil confunde-se com o tratamento dado pela coroa portuguesa às regiões sob o seu controle. No Brasil colonial não existia um método desenvolvido a fim de estabelecer as quotas de imposto.<sup>7</sup> O que havia era um conjunto de leis esparsas, mas nada que pudesse ser caracterizado como um sistema tributário, no sentido que se entende hoje.

Segundo as palavras de Benedito Ferreira<sup>8</sup>, a ausência de um sistema tributário organizado levava a uma série de abusos por parte da coroa portuguesa.

---

<sup>5</sup> FRANCO JUNIOR, Hilário. **A Idade Média e o Nascimento do Ocidente**. P : 2 .Disponível em: <[http://marillac.g12.br/downloads/download\\_materias/ensino\\_medio/1EM\\_A\\_Idade\\_Media\\_Nascimento\\_Ocidente.pdf](http://marillac.g12.br/downloads/download_materias/ensino_medio/1EM_A_Idade_Media_Nascimento_Ocidente.pdf)>. Acesso em: 09 dez. 2017.

<sup>6</sup> FRANCO JUNIOR, Hilário. **A Idade Média e o Nascimento do Ocidente**. P : 3 .Disponível em: <[http://marillac.g12.br/downloads/download\\_materias/ensino\\_medio/1EM\\_A\\_Idade\\_Media\\_Nascimento\\_Ocidente.pdf](http://marillac.g12.br/downloads/download_materias/ensino_medio/1EM_A_Idade_Media_Nascimento_Ocidente.pdf)>. Acesso em: 09 dez. 2017.

<sup>7</sup> NICÁCIO, Antônio. História dos tributos, São Paulo, 1999, p.46. Apud. BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e o reflexo no atual regime tributário de energia elétrica**. 2012. 1 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Cap. 1.

<sup>8</sup> FERREIRA, Benedito. A história da tributação no Brasil Causas e Efeitos. Brasília, p. 32, 1986 Apud. BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e o reflexo no atual regime tributário de energia elétrica**. 2012. 1 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Cap. 1.

A presença da coroa portuguesa não permitia a criação de um sistema organizado de arrecadação de impostos. Como não havia uma preocupação orçamentária, apenas a manifesta vontade de enriquecer e engrandecer a metrópole, também não havia uma sistematização do Direito tributário. Aliás, esta preocupação não esteve na pauta dos colonizadores em nenhum momento. Foi a partir da emancipação política que se começou a pensar na estruturação do Direito tributário

Por mais que não houvesse uma sistematização tributária, havia a cobrança de impostos. E duas dessas espécies merecem destaque, a derrama e o quinto.

O quinto era cobrado pela coroa portuguesa sobre o ouro encontrado na colônia. Corresponhia a 20% do material extraído. Para a coroa portuguesa, era o principal tributo da época, porém odiado pelos brasileiros, tanto que ganhou o apelido de “O quinto dos Infernos”<sup>9</sup>

Contudo, com o declínio da exploração do ouro a partir da segunda metade do Século XVIII, houve a redução do pagamento do quinto. Essa redução levou a coroa portuguesa a forçar a arrecadação através da Derrama.

A derrama era utilizada para garantir o teto de cem arrobas anuais na arrecadação do quinto. Logo, foi criada com o intuito de cobrar impostos atrasados. A coroa confiscava bens dos devedores como móveis, joias e propriedades. O abuso da cobrança da derrama levou a diversas revoltas contra Portugal e seu domínio, entre elas a Inconfidência Mineira.

O final do século XVIII foi marcado por diversas transformações políticas, que afetaram diretamente o Brasil. Através da Revolução Francesa e da Independência americana, uma nova ordem política e social foi estabelecida. Foi a vitória definitiva do liberalismo econômico sobre os resquícios do feudalismo<sup>10</sup>.

A política expansionista francesa, liderada por Napoleão Bonaparte, levou a coroa portuguesa a transferir-se para o Brasil. Trazendo consigo uma nova configuração tributária. A consequente abertura dos portos, representou uma nova maneira de fazer comércio com as nações amigas. O grande fluxo comercial iniciado a partir daí fez com que o Rei Dom João VI promovesse diversas alterações na administração da colônia, de acordo com as novas demandas. As duas principais: a criação do tesouro nacional e do Banco do Brasil. O primeiro efeito desta decisão foi a concentração, que permitiu aos portugueses implementar novas formas de tributação, principalmente quanto aos bens imóveis.

---

<sup>9</sup> DEL PRIORE, Mary, VENANCIO, Renato. **Uma breve história do Brasil**. São Paulo : Editora Planeta do Brasil, 2010. p. 7.

<sup>10</sup> MEDEIROS, Daniel H. de; MOCELLIN, Renato. **Aspectos da história do Brasil : Colonia**: [livro do mestre]. São Paulo: Ed do Brasil, 1991. p. 142

Com isso, podemos concluir que o período colonial foi marcado pelo desequilíbrio na atividade tributária. Os abusos na cobrança dos tributos acarretou em uma enorme insegurança jurídica, que buscava apenas a arrecadação e não levava em consideração a capacidade contributiva dos colonos.

O processo de descentralização do Estado brasileiro iniciou-se após a independência, mais precisamente no ano de 1824, quando foi promulgada nossa primeira constituição. A carta constitucional foi feita por um conselho a pedido de Dom Pedro I, que estava envolvido pelas ideias do Estado Liberal. No ramo tributário, a maior conquista desta constituição foi dar à câmara dos deputados a competência para a criação de impostos, contemplada em seu Art. 15. Além disso, foi a partir dessa constituição que houve a separação de fontes tributárias, dando discriminação aos impostos da União, Estados e Municípios. Em suma, o sistema tributário constante na Carta de 1824 era flexível<sup>11</sup>, trazendo apenas alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, apesar disso, a matéria remanescente dava ampla liberdade para a criação de tributos.

Porém, essa liberdade levou o império brasileiro a aumentar quase indevidamente a carga tributária sobre a população. Por mais que a carta constitucional em seu Art. 179, contemplasse o princípio da capacidade contributiva. O mesmo não teve quase nenhuma aplicação prática.

Tal situação levou a eclosão de diversas revoltas pelo território brasileiro. Entre elas a guerra dos farrapos, que teve como principal fio condutor a exigência excessiva pelo poder central de tributos incidentes sobre a pecuária local, prejudicando a concorrência com os países vizinhos<sup>12</sup>.

Outro fator determinante para a elevação dos tributos foi a guerra do Paraguai.

Em suma, o que tivemos no período imperial foi uma tentativa frustrada de organizar o sistema tributário brasileiro. A precária discriminação das competências tributárias, levou a diversos conflitos, causada pela guerra fiscal entre as províncias e os inúmeros casos de bitributação sobre o mesmo fato gerador.

Dois anos após proclamação da República, em 1891 foi promulgada a segunda constituição brasileira. Sendo a primeira no sistema republicano de governo. O objetivo

---

<sup>11</sup> Ferreira, Benedito. **A história da tributação no Brasil- causas e efeitos**, Brasília.p. 17

<sup>12</sup> SCHIMITT, Anderson Marcelo. **“Não admitimos escusa alguma”:** Confisco e recrutamento na Guerra dos Farrapos (1835-1845). São Leopoldo. RS: Oikos, 2016. p. 192

principal desta constituição era fazer a transição entre o antigo sistema monárquico para a república. Porém, quanto ao sistema tributário trouxe pouca mudança.

A principal mudança viria no ano de 1934, com Decreto lei nº 24.036. No qual houve a reforma no Tesouro Nacional, objetivando diminuir a carga tributária sobre a população<sup>13</sup>. Contudo, na constituição seguinte 1937, fruto de um golpe militar, Getúlio Vargas tratou de centralizar novamente os poderes. Com ela, somente ele poderia, criar, sancionar, promulgar e publicar toda e qualquer lei.

A constituição de 1946 trouxe uns dos mais importantes pilares do Direito tributário atual, o princípio da capacidade contributiva. No pós segunda guerra houve um aumento descontrolado de impostos, devido a sobrecarga de custo para a manutenção dos aparatos da administração. Assim, para superar o *deficit* a constituição assumiu a coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação.

Os governantes brasileiros, após o golpe de Estado de 1964, manifestaram uma maior preocupação econômica com o sistema tributário, até então classificado juridicamente, como um sistema escritural e cheio de lacunas<sup>14</sup>. A política tributária, na ditadura apoiava-se estruturalmente no setor financeiro, via arrecadação de recursos, com investimentos maciços na área social, numa tentativa de reduzir as desigualdades social, e forte estímulo na esfera econômica, com o objetivo de alcançar o rápido desenvolvimento da nação.<sup>15</sup>

Assim, buscando reestruturar a economia o governo de 1965 adotou um plano composto por três etapas.

A primeira fase buscou a captação de recursos para cobrir o *deficit* da União. Foi adicionado ao código penal o crime de apropriação indébita. Além disso buscou-se recuperar o prestígio da dívida pública, com a eliminação de obstáculos que versassem contra o sistema tributário<sup>16</sup>.

Na segunda parte o objetivo era facilitar a cobrança de impostos, trazendo conceitos muito mais sucintos aos impostos de consumo em geral, para melhorar a arrecadação.

O terceiro e último ponto criou uma comissão especial, com o objetivo de elaborar um anteprojeto de emenda constitucional sob a reforma tributária. A emenda foi aprovada

---

<sup>13</sup> Ferreira, Benedito. **A história da tributação no Brasil- causas e efeitos**, Brasília. p. 70

<sup>14</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.132.

<sup>15</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.134 .

<sup>16</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Tributo na história : da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, p. 320.

(EC 18/65) e trouxe profundas mudanças. Duas delas aqui merecer ser destacadas. A primeira delas é classificação dos impostos sob um ponto de vista econômico e não mais jurídico, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. E a busca por um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, como o objetivo de instituir um sistema tributário nacional integrado.

Este plano era baseado em dois objetivos: a elevação da receita para suprir o *deficit* fiscal e a implementação de um sistema tributário que estimulasse os investimentos.

De um modo geral podemos afirmar que a reforma foi vasta, com um caráter levemente centralizador. Contudo, denota uma visível preocupação com as desigualdades econômicas das regiões brasileiras.

A constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presente nas cartas anteriores.<sup>17</sup> Porém, a grande mudança desta foi tornar explícito o que antes era implícito, como as limitações ao poder de tributar, que foi ampliado consideravelmente. Outrossim, outros dois tornaram-se regras gerais: Os princípios gerais da tributação e classificação e distribuição das competências tributárias<sup>18</sup>. De todas apresentadas até o momento, sem dúvidas a atual é a que mais limita o poder de tributar do Estado, oferece garantias à sociedade e aos contribuintes, não permitindo, por exemplo, a criação de impostos, sem a tipificação legal anterior que o defina, mantendo assim, uma série de princípio já presentes em outras edições.

### 1.1.1. O Sistema Tributário Nacional e a Constituição.

Antes de adentrar no estudo específico do tema, necessário lançar suas bases. Assim, para se chegar ao tema do tributo é preciso avaliar o contexto em que se insere e se encontra positivado.

Nosso direito positivo é formado por um conjunto de regras que compõem um todo que podemos denominar de sistema. Paulo de Barro Carvalho explica que a reunião de todos os textos de direito positivo nacional, incluindo a Constituição e todos os atos infralegais,

---

<sup>17</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.181.

<sup>18</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 2007. p. 17

tem-se “um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema”<sup>19</sup>. Conforme o autor, ainda, as unidades que formam esse sistema são as normas jurídicas, que não se confundem com o texto, que interagem entre si por vínculos horizontais, em uma relação de coordenação, e liames verticais, em relação de hierarquia e subordinação<sup>20</sup>.

Nesse contexto de sistema está inserido o direito tributário. Denominado de sistema tributário, encontra seu fundamento na Constituição Federal. Leandro Paulsen aduz que o Sistema Tributário Nacional é desenhado na Constituição, a qual prescreve de maneira exhaustiva a competência tributária, as limitações ao poder de tributar e, ainda, contém os princípios que regem o direito tributário, sendo uns expressos e outros implícitos<sup>21</sup>.

Luciano Amaro reforça a ideia de sistematização do direito tributário a partir da Constituição, indicando que além dos elementos supra referidos, disciplina a produção de normas jurídico-tributárias e a matéria que cada espécie pode atuar<sup>22</sup>.

Paulo de Barros Carvalho denomina de Subsistema Constitucional Tributário<sup>23</sup>. Dessa maneira, aduz o autor de maneira criteriosa que esse se insere em um sistema maior, que seria o Constitucional. Explica o doutrinador que a Constituição é o espaço, por excelência, em que se traça as linhas gerais de organização do Estado e traceja “as características dominando das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura formal”<sup>24</sup>. Dentro desse sistema, define o autor o subsistema tributário nacional:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados.<sup>25</sup>

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, p.43.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, p. 43.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 165.

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 22nd edição. Editora Saraiva, 2017, p. 194.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, p. 165.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, p. 165.

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, p. 166.

Assim, encontra o direito tributário seu fundamento na Constituição, a qual se encontrando, portanto, no topo do sistema tributário. Em nossa Carta Magna está prescrita a competência tributária, as limitações ao poder de tributar e princípios do direito tributário, além da matéria a ser desenvolvida pelas espécies legislativas, denominadas de legislação tributária.

Hugo de Brito Machado, por meio do Código Tributário Nacional, explica que legislação tributária compreende, para além das leis, os tratados internacionais, os decretos e nos complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas<sup>26</sup>.

Portanto, o sistema tributário consiste em um conjunto de normas que se inter-relacionam, a qual se encontram fundadas na Constituição Federal. A partir da Carta Constitucional se desenvolve a legislação tributária que compõem o sistema tributário. Também, é na Carta Magna que se encontram a competência tributária, as limitações do poder de tributar e os princípios tributários.

## 1.2 *Softwares*

Antes de tratarmos do objeto da pesquisa, cabe trazer o conceito de *software*.

Primeiramente, analisaremos sobre o conceito da palavra em si, posteriormente a análise de dois juristas.

O dicionário Aurélio<sup>27</sup> define:

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

---

<sup>26</sup> Machado, Hugo de Brito .Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual, 8ª edição. Atlas, 05/2014, p. 59.

<sup>27</sup> FERREIRA, Aurélio. Aurélio século XXI: Dicionário da Língua Portuguesa. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 1876

Já Renato Gonçalves<sup>28</sup> afirma: “*Software* pode ser entendido como um conjunto de instruções e operações, segundo as quais um computador transforma em dados uma informação”

Elidie Palma Bifano<sup>29</sup>, que também trabalha sobre o assunto define:

*Software* é uma instrução que o computador é capaz de “entender”. Duas são as principais categorias de *software*: Os que controlam o funcionamento do computador, também são ditos básicos e os que executam operações, ditos aplicativos. Existem, ainda, os *softwares* que contém elementos dos acima indicados que permitem a comunicação de computadores entre si e as linguagens que fornecem ferramentas aos programadores.

Dessas conceituações acima apresentadas, podemos entender que os *softwares* é uma sequência de instruções a serem seguidas e/ou executadas<sup>30</sup>. Podendo ser utilizado para otimizar certos equipamentos.

Os conceitos supracitados nas definições apresentadas foram juridicamente incorporados pela Lei 9.609<sup>31</sup> (Lei dos Programas de Computador), que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual do programa de computador, traz a definição legal que ainda hoje é seguida pelos tribunais :

“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.”

Por último, vale ressaltar que os *softwares* são bens intangíveis, e que como veremos na continuidade do trabalho, independem de suporte físico, pois é oriundo do intelecto humano.

---

<sup>28</sup>GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação de *software* no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52

<sup>29</sup> BIFANO, Elidie Palma. O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 218

<sup>30</sup> <http://www.cic.unb.br/~jhcf/MyBooks/iess/Software/oqueehsoftware.html> . Acesso em 07/12/2017

<sup>31</sup> <http://www.cic.unb.br/~jhcf/MyBooks/iess/Software/oqueehsoftware.html> Acesso em 07/12/2017

### 1.2.1 Softwares de Prateleira.

Os *softwares* de prateleira são aqueles produzidos em larga escala, colocado no mercado para aquisição de qualquer interessado sob forma de cópias múltiplas.

São definidos por Rui Saavedra<sup>32</sup> como :

“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".

Marco Aurélio Greco<sup>33</sup> define: “Produtos genéricos, geralmente comprados em caixas (suporte físico) como muitas vezes são conhecidos. São por uma organização de desenvolvimento e distribuídos no mercado para quem quiser comprar

Em suma, o que podemos dizer é que os *softwares* de prateleira são produzidos em larga escala, de maneira genérica, podendo ser acessado por qualquer pessoa que tenha interesse, sem qualquer distinção.

### 1.2.2 – Software por encomenda.

Os *softwares* por encomenda são produzidos, em regra, para atender uma demanda específica de determinado usuário, sendo desenvolvidos de acordo com o pedido do adquirente.

---

<sup>32</sup> SAAVEDRA, Rui. A proteção Jurídica do *Software* e a Internet. Lisboa : Publicações Dom Quixote, 1998, p. 26, apud BELLINI, Bruna . **Software: ICMS x ISS** : O tratamento dado a aplicativos desenvolvidos para dispositivos móveis. 2014. p. 8. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2014 . Cap 1

<sup>33</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo : Dialética, 2000. p. 13

Neste sentido, Rui Saavedra<sup>34</sup> :

"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."

O mesmo Marco Aurélio Greco<sup>35</sup> também conceitua : “São vendidos a um cliente específico e é desenvolvido sob a ótica da necessidade do negócio deste cliente.”

A distinção entre os dois *softwares* acima citados serve, inclusive, para encaixar cada um na sua devida “situação” tributária.

Com isso, torna-se cada vez mais comum verificar julgados dos tribunais superiores adotando a distinção entre as duas categorias. Inclusive a jurisprudência brasileira já segue este caminho. O RE 176.626 que tratou desse assunto, consolidou a jurisprudência brasileira da seguinte maneira. *Software* de prateleira é tributável por ICMS e *software* por encomenda é tributável por ISS, conforme veremos a seguir:

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

---

<sup>34</sup> SAAVEDRA, Rui. A proteção Jurídica do *Software* e a Internet. Lisboa : Publicações Dom Quixote, 1998, p. 26, apud BELLINI, Bruna . **Software: ICMS x ISS** : O tratamento dado a aplicativos desenvolvidos para dispositivos móveis. 2014. p. 9. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2014 . Cap 1

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo : Dialética, 2000. p. 62

programa, constituem mercadorias postas no comércio.” ( Supremo Tribunal Federal, RE 176.626, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 1998)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.” (Supremo Tribunal Federal, RE 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, 1999)

Conclui-se, portanto, que existem dois tipos de *softwares*. *Softwares* de prateleira, são como uma mercadoria, colocados à disposição do mercado sem restrições; e *Softwares* por encomenda, que são aqueles personalizados, produzidos visando atender as necessidades específicas de cada usuário.

Esta distinção é de suma importância para que haja a definição sobre qual tributação estaria sujeito cada tipo de *software*.

### 1.2.3 - Definição de aplicativos/ *Softwares* aplicativos

Neste tópico, aprofundarei o estudo sob a ótica dos aplicativos.

Como vimos anteriormente, a jurisprudência brasileira distinguiu os *software* em prateleira e sob encomenda. Porém, com o passar dos anos, a evolução tecnológica dificultou a distinção outrora apresentada. Por isso, faz-se necessário conceituar os aplicativos dentro da esfera dos *softwares*.

Sem dúvidas, a era digital nos trouxe várias mudanças, entre elas a ideia de aplicativos. Muito usados ultimamente, os aplicativos trouxeram uma facilidade em comunicação, alguns autores como Paulo Caliendo<sup>36</sup>, dizem que os aplicativos iniciaram a era da economia compartilhada.

A economia compartilhada difere-se do capitalismo tradicional, que possuía como ideia central o acúmulo da maior quantidade possível de bens, alterando o teor de alto

---

<sup>36</sup> Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. p 12

consumo em que se baseavam as relações sociais. É constituída por um conjunto de práticas comerciais que possibilitam o acesso a bens e serviços, sem que haja necessariamente a aquisição do produto<sup>37</sup>.

Assim, na economia compartilhada aproveita-se o excesso de capacidade de bens duráveis, assim como o uso de meios tecnológicos que facilitam e aprimoram a qualidade e eficiência de produtos e serviços<sup>38</sup>.

Por fim, cabe ressaltar que a grande evolução da economia compartilhada se deu principalmente pelo avanço tecnológico da rede mundial de computadores. É com ela que podemos unir todas essas pessoas e empresas em prol de uma nova forma de consumo mais sustentável e colaborativa<sup>39</sup>.

Após essa análise, voltaremos para assunto principal desta parte: os aplicativos.

Por aplicativos, pode-se entender, um *software* não acompanhado de suporte físico, como um CD ou um DVD. Mas diferentemente dos convencionais, nos aplicativos as trocas de titularidade entre o fabricante e o usuário se dão por transmissão de dados, diretamente via *download* pela internet.

Por meio deste tipo transmissão, torna-se mais fácil comercializar alguns tipos de produtos como: Músicas, filmes e livro. Por isso, grande parte dos aplicativos são voltados para esse nicho de mercado como: Spotify, Kindle, Netflix, entre outros.

Após uma criteriosa análise, pude chegar a alguns conceitos a cerca da definição de aplicativos:

Um programa que visa atender uma demanda, seja ela específica ou não, ou uma aplicação, podendo também ser específica, ou não. Aplicativos são geralmente adquiridos via *download* por um usuário de um dispositivo móvel como: *celulares* ou *tablets*. Um aplicativo pode ser visto como um *software*, possui a mesma função dele, ou de algum elemento dele, seja específico ou sua totalidade, podendo ser executado na internet, em dispositivos móveis, computador, ou qualquer outro meio similar.

---

<sup>37</sup> Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. p. 72

<sup>38</sup> MENDES, F. S.; CEROY, F. M. **Economia Compartilhada e a Política Nacional de Mobilidade Urbana: Uma proposta de marco legal**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, Novembro/2015 (Texto para Discussão nº 185). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 07 de Dezembro de 2017.

<sup>39</sup> ECONOMIA DO COMPARTILHAMENTO. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Economia\\_do\\_compartilhamento&oldid=49228844](https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Economia_do_compartilhamento&oldid=49228844)>. Acesso em: 07 de Dezembro de 2017.

Para que haja aqui um estabelecimento didático mais justo e como esta definição norteará o restante do trabalho, traremos outro conceito. Desta vez, não usarei minhas próprias palavras, mas sim o pensamento de Marco Aurélio Grego<sup>40</sup>. Para o mesmo o conceito de aplicativos são :

**Software aplicativo (aplicativo ou aplicação)** é um programa de computador que tem por objetivo ajudar o seu usuário a desempenhar uma tarefa específica, em geral ligada a processamento de dados. Sua natureza é diferente de outros tipos de *software*, como sistemas operacionais e ferramentas a eles ligadas, jogos e outros *softwares* lúdicos.

Assim, para concluir a ideia, em suma “aplicativos” seriam *softwares* transmitidos via rede de dados (*download*). Assim, não é necessário que haja uma estrutura corpórea, que podem ser executados em dispositivos móveis como celulares e *tablets*.

#### 1.4. Transmissão eletrônica de dados (*Download*)

A tradução literal da palavra *Download*<sup>41</sup> seria: “ Descarregar um programa de computador”. A adaptação a língua portuguesa veio com o advento da internet. E adquiriu o significado de transferência de um ou mais arquivos de um servidor remoto para um computador local.<sup>42</sup> Os arquivos em questão podem ser os mais variados como : textos, imagens, vídeos , programas e etc.

No início os *softwares* eram fornecidos de forma física, através de um suporte informático que continha além dos CDS ou disquetes, manuais e os contratos de licenciamento de uso. Contudo nos últimos anos o *download* tomou o lugar. Hoje em dia os programas são “baixados”, isto é obtido pela internet, através do *download*, sem a necessidade de qualquer objeto corpóreo.

Em outras palavras, o *download* é a obtenção do *software*, geralmente adquirido, a partir da hospedagem de um computador/servidor, do fornecedor, mesmo quando feito sob encomenda, que mediante a devida autorização, é transferido automaticamente para o

---

<sup>40</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**.5. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p 213

<sup>41</sup>MICHAELIN. **Dicionário Prático Inglês- Português**.2. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009. p 100.

<sup>42</sup><https://www.priberam.pt/dlpo/download> . Acesso em 25/11/2017

computador do usuário. Ao final deste período a licença pode ou não ser renovada, viabilizando novos *downloads*, e atualizações tudo isso feito no ambiente da internet.

Até os *softwares* de prateleira, antigamente encontrados apenas em lojas de varejo, são comercializados via *download*, podendo ser utilizados em *tablets* e *smartphones*.

Assim, ainda que haja a transmissão entre duas pessoas, os *downloads* são bens intangíveis, não havendo mais necessidade que venha a ser materializado por meio físico.

Embora não seja o objeto principal do estudo, cabe aqui fazer uma conceituação sobre a computação de nuvem. Pois, a mesma representação uma evolução na forma de transmissão de dados.

Quando se fala em computação em nuvem, se fala na possibilidade de acessar arquivos e realizar diversas tarefas pela internet<sup>43</sup>. Quer dizer, não é necessário instalar aplicativos para tudo, é possível acessar todos online, pois os mesmos não encontram-se em um computador específico, mas sim em uma rede. A partir de uma conexão com a internet, é possível acessar um servidor capaz de executar o aplicativo desejado, que pode ser desde um editor de textos até um jogo. Ao contrário do que muitos pensam, a computação em nuvem não dispensa o armazenamento em discos rígidos<sup>44</sup>, a diferença está no armazenamento, que não é feito mais em computadores pessoais, mas sim num grande sistema interligado de computadores.

Embora pareça uma novidade, a computação em nuvem acontece desde o princípio da internet, como exemplo temos as mensagens de e-mail, que sempre utilizaram este tipo de tecnologia. O que torna a tecnologia tão interessante é que com o avanço da capacidade de armazenamento de HD e da velocidade da internet, atualmente é possível acessar quase todo tipo de conteúdo como músicas, filmes e séries.

## 1.5 - Contratos de *Softwares*

---

<sup>43</sup>COMPUTAÇÃO EM NUVEM. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Computa%C3%A7%C3%A3o\\_em\\_nuvem&oldid=50612723](https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Computa%C3%A7%C3%A3o_em_nuvem&oldid=50612723)>. Acesso em: 24/01/2018

<sup>44</sup>PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p 240

Por se tratar de um bem com legislação própria, os contratos de *softwares* possuem algumas particularidades. Algumas restrições são impostas, diante de sua nova forma de comercialização, formas estas a quais estudaremos agora.

Antes de tudo, é necessário entender que existem três tipos de contrato relativos a *softwares*: contratos de encomenda, licenças de uso e contrato de cessão<sup>45</sup>. Analisaremos um a um.

#### 1.6 – Contratos de encomenda.

Como vimos acima, existe um modelo de *software* conhecido como *software* sob encomenda e é especialmente sobre ele que versa esse contrato. Quando ao desenvolvedor é apresentado um problema específico, cabe a ele desenvolver um *software* para suprir tal demanda e é esta relação jurídica que norteia os contratos sob encomenda.

Sua definição pode ser retirada do artigo 4º da lei do *Software*:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

A partir da leitura deste artigo podemos concluir que o contratante possui os direitos de propriedade em relação ao *software*, salvo estipulação contratual em contrário. Porém, o mais comum é que a titularidade fique com a parte contratada. Wilson Furtado<sup>46</sup> diz que dificilmente há transmissão de titularidade para a parte contratante, e que quando isso ocorre há um aumento no preço. O aumento do preço ligado a ignorância dos aquirentes, que não sabem do seu próprio direito, levam as partes a celebrarem apenas o contrato de licença e utilização e dependendo do interesse, decidem se é temporário ou permanente<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de *Software***. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 72

<sup>46</sup> FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de *Software***. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 44

<sup>47</sup> FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de *Software***. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 45.

Assim o contrato de encomenda é dividido em duas partes: uma composta por ele mesmo, propriamente dito, podendo ter ou não a troca de titularidade e outra no contrato de licença de uso, licença essa que é a única admitida por lei, como veremos adiante.

### 1.7– Contrato de Cessão

A lei dos programas de computador ( Lei nº 9.069) não prevê esta tipo de contrato, porém também não veda. Em virtude do 2º artigo da referida lei, é aplicável a Lei de Direitos autorais<sup>48</sup>, no que concerne à cessão de titularidade dos programas de computador. O artigo 50<sup>49</sup> da lei dos Direitos autorais dispõe que a cessão deve ser sempre onerosa e realizada por escrito, dentre outras limitações, previstas no artigo 49<sup>50</sup> da lei supracitada.

Não há como negar a semelhança entre o contrato de cessão e o contrato de compra e venda, porém não deve ser confundido. Em suma, no contrato de compra e venda ocorre a transferência da titularidade da mercadoria em caráter perpétuo, enquanto na cessão ocorre a transferência de direitos, geralmente em caráter temporário, de acordo com o inciso III, artigo 49, da Lei 9.610. Continuando, os direitos autorais do autor do programa de computador, embora limitados, não são transferidos pela cessão. É um direito indisponível e não pode ser comercializado.

### 1.8 – Contratos de Licença de uso.

O contrato em questão é o único previsto na lei 9609/98 ( lei de programas de computador) , conforme o caput do artigo 9º:

---

<sup>48</sup>BRASIL. Lei nº 9.610 , de 02 de fevereiro de 1998. Lei de Direitos Autorais, Brasília, DF; Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm). Acesso em 25/11/2017

<sup>49</sup> Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

<sup>50</sup> Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

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

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Essa forma de licenciamento é definido por Wilson Furtado<sup>51</sup> como: “ Contrato pelo qual o titular concede a outrem, autorização para, durante um período de tempo, e mediante, retribuição pecuniária, produzir e comercializar um certo número de cópias”

Da definição de Wilson Furtado podemos entender que no contrato de licença de uso, o detentor dos direitos autorais do softwares concede a outrem uma licença, podendo ou não ser permanente, para seu uso próprio em seu equipamento de computação, mas não transfere ao contratante qualquer direito relativo a propriedade intelectual ou industrial do software.

A principal característica deste tipo de contrato de *software* é a autorização para que o consumidor utilize o programa, sem que o mesmo possua a propriedade. Hoje a grande maioria dos *softwares* já são comercializados dessa maneira, cuja a propriedade fica com o contratado e ao contratante é passado apenas o direito de usufruir do produto. Logo, a maioria dos contratos feitos hoje relacionados a esse tema são licenciamentos.

Deve-se entender a comercialização como uma forma do criador do programa de computador auferir benefícios econômicos de sua criação. O *software* só cumpre sua função em si quando é utilizado e é assim que o titular irá se beneficiar. Devido a este tipo de contrato, considerando o termo legal, a cessão definitiva de um programa de computador para o usuário final. A venda implica em transferência de propriedade, o que não ocorre.

É de suma importância entender que quando o contrato visa atender uma demanda específica, o conceito apresentado de contratos de licença de uso é respeitado, pois ali não é feita a transferência da propriedade, apenas o direito de uso, e também tem-se caracterizado o fenômeno tributário chamado de prestação de serviço, assim sendo tributável por ISS. Porém, quando o contrato de licença de uso para computadores é feito para produção em larga escala, não temos uma cessão de direito de uso, conforme o conceito de contrato de licença, mas sim a transferência total da propriedade. Segundo a jurisprudência brasileira (RESP 123022) :

“Quando o programa é produzido em grandes quantidades e não visa atender uma demanda específica, não temos uma licença de uso, definição do contrato, mas sim

---

<sup>51</sup>FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de Software**. São Paulo: Iglu Editora, 2004.p 72.

uma transferência total da propriedade, com todos os direitos de proprietário garantidos. Logo, quando são colocados no mercado para aquisição de qualquer um, passam a ser considerados mercadorias que circulam, sujeitando-se, portanto ao ICMS.”

Estas definições são de suma importância para a continuidade do trabalho, principalmente da discussão a ser tratada no terceiro capítulo.

Isto dito, no segundo capítulo analisaremos os tributos e os princípios que levam ao conflito a ser dirimido.

## Capítulo II – Conceitos de Direito Tributário aplicáveis à venda de *Softwares* via *Download*.

### 2 - Aspectos gerais.

Tendo em vista a controvérsia jurídica tratada neste trabalho, este capítulo terá como objetivo estabelecer alguns marcos teóricos.

Após apresentar no primeiro capítulo toda a conceituação de *software*, entende-se que, para a continuidade do trabalho, é de suma importância analisar dois princípios aplicáveis ao Direito Tributário: Legalidade e Isonomia Tributária. Pois são neles que se basearão as discussões posteriormente trazidas.

Em um segundo momento serão analisados dois impostos: ICMS e ISS. A intenção aqui é entender através de seus critérios quais tributo e porque eles poderão ser instituído nas operações relativas aos *softwares*.

Para fins didáticos usaremos o conceito de princípios de Luciano Amaro<sup>52</sup>:

Princípios são uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua concretidade, do desdobramento de normas. O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios, que no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenham a plena concretização do valor. Ora, alguns chamados “princípios tributários” não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretidade; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade. Alguns princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, etc, não permitem que se identifique sua exata dimensão. Eles indicam o caminho, mostram o rumo a seguir; vale dizer, representam o princípio do caminho a ser trilhado, mas não indicam até onde se deve ir naquela direção sem correr o risco de dar a volta ao mundo e voltar ao ponto inicial. Por isso, a aplicação de tais princípios se revela inçada em maiores dificuldades. É, ainda, necessário anotar que há princípios implícitos dentro do sistema tributário, como o princípio da boa-fé.

---

<sup>52</sup>AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 132.

## 2.1 – Princípio da Isonomia Tributária.

Com fundamento na garantia de tratamento igualitário de todos perante a lei, prevista no *caput* do artigo 5º, a Constituição Federal veda, no artigo 150, II, aos entes da federação a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo a distinção em razão de ocupação profissional, função exercida ou denominação jurídica de rendimentos, títulos ou direitos.<sup>53</sup>

Marcus Abraham<sup>54</sup>, vê a igualdade na tributação como uma forma de manifestação da ideia de justiça fiscal e dos direitos humanos. Para o autor, a isonomia tributária é um dos elementos que fundamentam a democracia e o Estado de Direito, por consistir na impossibilidade de conceder privilégios indevidos e discriminações infundadas, limitando os poderes do Estado frente aos direitos fundamentais dos cidadãos.

Dessa forma, Abraham<sup>55</sup> entende que não existe somente uma igualdade *perante* a lei, mas também uma igualdade *na* lei, impedindo a criação de normas que estabeleçam distinções desproporcionais, sem motivos plausíveis, dando materialidade ao princípio formal da isonomia.

Percebe-se, assim, que o princípio da isonomia é dirigido ao próprio legislador e ao aplicador do Direito. Como explicam Silvio Crepaldi e Guilherme Crepaldi<sup>56</sup>, realizado o fato gerador, o contribuinte será chamado a pagar o tributo, independentemente da capacidade civil ou da licitude do ato. As implicações penais ou de outra natureza são indiferentes para a exigência do tributo, o que tem como resultado a característica da plenitude da capacidade tributária passiva. Outro efeito produzido pelo princípio da isonomia tributária é a interpretação objetiva do fato gerador, tornando irrelevantes aspectos subjetivos, relacionados às características pessoais do contribuinte.

Eduardo Sabbag<sup>57</sup> explica que a hipótese tributária deve ser interpretada de modo a abstrair a questão da licitude da conduta em função da cláusula *pecunia non olet*. Isso para manter o caráter universal da incidência do tributo, materializando-se pela simples prática do fato gerador.

<sup>53</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) . Acesso em 27/11/2017

<sup>54</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 110

<sup>55</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 112

<sup>56</sup> CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário: Teoria e Prática**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p 78

<sup>57</sup> SABBAG, Eduardo. Princípio da Isonomia Tributária. In: BIANCHINI, Alice; GOMES, Luiz Flávio (orgs.) **Direito Tributário I**. Coleção Saberes do Direito. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38

Contudo, deve-se apontar que não há violação do princípio da isonomia tributária quando se beneficia determinado grupo, com imunidades, isenções, anistias e moratórias, por exemplo, desde que haja motivos válidos para o tratamento diferenciado. A relativização do princípio deve ser feita na busca pela justiça fiscal e pela realização do bem comum, dando tratamento desigual aos desiguais, na medida das suas desigualdades, seguindo a máxima aristotélica.<sup>58</sup>

Humberto Ávila<sup>59</sup>, aponta como exemplos de tratamento diferenciado a autorização constitucional para o estabelecimento de critérios especiais de tributação no sentido de prevenir desequilíbrios na concorrência (artigo 146-A da Constituição Federal) e a defesa do meio ambiente, por meio do tratamento diferenciado proporcional ao impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (artigo 170, VI, da Constituição Federal).

Analisando os fundamentos das diferenciações feitas em decorrência da atividade econômica e do desequilíbrio da concorrência, Ávila<sup>60</sup> conclui que eles são compatíveis com o princípio constitucional da igualdade. No entanto, o autor adverte que as distinções devem ser limitadas pelo núcleo do princípio do livre exercício da atividade econômica, previsto no parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal. Sendo assim, a norma que estabelecer critério especial deverá ser adequada, necessária e proporcional para a prevenção dos desequilíbrios da concorrência, de modo a evitar uma indevida interferência no exercício da atividade econômica.

### 2.1.1- Princípio da Isonomia tributária na tributação de *softwares* via *download*

No primeiro capítulo percebemos que não há diferença entre a venda de *softwares* via *download*, da venda em suporte físico por grandes varejistas. A diferença está nos conceitos e definições de cada um, mas do ponto de vista tributária, não há nenhuma

---

<sup>58</sup>ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.p 112

<sup>59</sup>ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 434

<sup>60</sup>ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p.430

distinção. Isso porque em ambas situações há o fabricante querendo vender o seu produto e o destinatário final, com intuito de obter lucro. A forma por meio da qual o negócio jurídico se concretiza, seja por meio da tradição, seja por meio da rede de dados, não muda o fato de que os programas de computador são passíveis de tributação.

Do ponto de vista econômico, para Paulo Caliendo<sup>61</sup>, este conceito se encaixa na equidade da justiça distributiva, mais precisamente da teoria econômica da igualdade de resultados.

Para o autor em questão, tal teoria pauta que havendo uma igualdade nos resultados, lembrando que não há diferenças tributárias entre a venda de *softwares* via *download*, da venda em suporte físico por grandes varejistas, há de ocorrer a tributação.

O autor conclui que a discussão deve girar em torno das alíquotas, pois não é justo que uma grande empresa pague a mesma quantia de uma empresa pequena. Isso iria de encontro ao princípio da capacidade contributiva

Em outras palavras, o que temos aqui é uma situação equivalente. Que nada mais é do que uma igualdade mais ampla. A igualdade exige absoluta concordância em todas as partes, o que não faz parte da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais não podem ser tratadas de forma diferente<sup>62</sup>.

Assim, entende-se a importância de se tipificar sob o ponto de vista tributário a venda de aplicativos via *download*. Pelo que foi exposto, podemos chegar a conclusão que não tributar a venda de *softwares* via *download* seria um flagrante desrespeito ao princípio da isonomia tributária. Pois, o vendedor de *softwares* via suporte físico estaria em clara desvantagem econômica ao ser comparado com a venda de seu concorrente via *download*.

## 2.2 - Princípio da legalidade tributária

O direito tributário encontra na Constituição uma série de princípios que consistem em limites ao poder de tributar. Esses, formam o que já foi denominado de Estatuto do Contribuinte.<sup>63</sup> Dentre esses, encontra-se o princípio da legalidade.

---

<sup>61</sup>CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: Uma visão crítica. 3. ed. São Paulo: Elsevier, 2008. p.357

<sup>62</sup>CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 14

<sup>63</sup>BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, p. 60.

Em sentido genérico, o princípio da legalidade é enunciado no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal. No entanto, no direito tributário esse princípio é asseverado<sup>64</sup>, encontrando previsão específica no artigo 150, inciso I de nossa Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O referido dispositivo enuncia o denominado princípio da legalidade tributária<sup>65</sup>, conhecido como princípio da estrita legalidade<sup>66</sup>. Ambas as denominações são utilizadas de maneira sinônima, sendo aplicadas no presente trabalho da mesma maneira.

Acerca do referido princípio, importa, primeiramente, apresentar uma noção de lei. Edvaldo Brito afirma que lei é um “ato jurídico dotado de cinco caracteres: genérico, abstrato, permanente, compulsório e plural”<sup>67</sup>. Prossegue o autor explicando:

Genérico porque descreve um gênero caracterizador de todos os casos da mesma espécie que venham a ocorrer, formando tipos enquadráveis nas suas previsões; por isso, é, também, abstrato e permanente. Abstrato porque é a regra de uma situação jurídica desgarrada das circunstâncias concretas específicas, com as quais cada ato se apresentará quando ocorrer. Permanente porque se destina a gerar efeitos até que outro ato, da mesma natureza, venha a substituí-lo, pois, enquanto tal não ocorrer, a sua aplicação persiste, dado que não se exaure a sua eficácia ao aplicar-se a cada caso que se identifique com o tipo legal. [...]É compulsório porque emitido por fonte dotada de soberania, a qual, por isso, tem de ser plural, tal como estabelece a Constituição jurídica brasileira.<sup>68</sup>

Hugo de Brito Machado Segundo esclarece de forma simplificada que Lei, em sentido formal, para o princípio da legalidade tributária deve ser entendida como ato normativo editado conforme a Constituição, pelo órgão legislativo competente. Já em sentido material, afirma que o ato deve ser dotado de hipoteticidade, ou seja, geral e abstrato.<sup>69</sup>

Assim, segundo Luciano Amaro, o princípio da legalidade tributária não implica apenas em autorização do legislativo para cobrança de tributo. Mas sim, significa que deve a lei definir todos os aspectos relevantes, em abstrato, para que em concreto seja possível

<sup>64</sup>CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 180.

<sup>65</sup>BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, p. 61.

<sup>66</sup>CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 180.

<sup>67</sup>BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, p. 61.

<sup>68</sup>BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, p. 61.

<sup>69</sup> Machado, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, p. 34.

determinar quem deverá pagar, quanto, para quem e quais fatos e circunstâncias implicaram na cobrança.<sup>70</sup>

De forma mais severa, Hugo de Brito Machado afirma que apenas quando todos os aspectos legais do tributo são destacados, pode-se considerar criado. Destaca que apenas o prazo para recolhimento do tributo pode ser estabelecido ou alterado por norma infra legal, caso ainda não previsto em lei<sup>71</sup>.

Ainda, conforme Paulo de Barros Carvalho, a necessidade de a lei trazer a descrição do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional caracterizam a tipicidade tributária. Porém, afirma o próprio autor, a doutrina traz, muitas vezes, esse como postulado diferente da legalidade, e não como decorrência desse.<sup>72</sup>

Em consequência do princípio da legalidade estrita, a instituição, extinção, majoração e redução de tributos, assim como a definição de fato gerador e demais características devem ser previstos em lei. Assim esclarece a própria legislação, estando os casos previstos no artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>73</sup>:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Dessa maneira, Luciano Amaro afirma que a legalidade tributária consiste em reserva absoluta da lei, em que as condutas da Administração, relacionadas a direito tributário, estejam fundamentadas na lei. Portanto, não há espaço de decisão, sendo a obrigação

---

<sup>70</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 22ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 136.

<sup>71</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, p. 35.

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 180.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, p. 35.

tributária decorrência necessária quando o fato se subsume perfeitamente ao descrito na norma.<sup>74</sup>

Contudo, necessário atentar que as exceções ao princípio da estrita legalidade estão previstos na própria Constituição Federal. São elas, conforme Hugo de Brito Machado Segundo, à fixação das alíquotas do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI (Imposto sobre produtos importados), do IOF (Imposto sobre operações financeiras), da CIDE-Combustíveis (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis)

Contudo, necessário atentar que podem ser majoradas ou reduzidas por ato infralegal do Poder Executivo. Também o ICMS sobre combustíveis, que pode ter sua alíquota alterada por convênio interestadual.<sup>75</sup>

Portanto, consiste em base do direito tributário o princípio da legalidade tributária. Diferente do princípio da legalidade em sentido genérico, esse impõe deveres a Administração e prescreve ao legislativo que edite a lei tributária em conformidade com uma série de elementos. Sem essa obediência, não poderá ser considerado o tributo criado.

### 2.2.1 – Princípio da Legalidade tributária na tributação de *softwares* via *Download*

No último tópico verificou-se que determinado negócio jurídico só será tributado se houver lei que o considere passível de tributação. Assim, para que seja tributado, é necessário que haja a comprovação de todos os critérios da matriz de incidência tributária, e que o fato seja plenamente enquadrado nele. Conforme o terceiro inciso do já citado artigo 97 da constituição federal.

Cabe salientar que o princípio da legalidade não é absoluto.<sup>76</sup> O próprio Código Tributário Nacional estabelece seus limites.

---

<sup>74</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª edição. Editora Saraiva, 2017, p. 136.

<sup>75</sup> SEGUNDO, Machado, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, p. 35.

<sup>76</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. P 17

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

Outrossim, caso não haja legislação expressa, é permitida à autoridade competente aplicar à analogia, baseado no artigo 108, inciso I do Código Tributário Nacional, porém, ressalta-se que o primeiro parágrafo do mesmo artigo veda o uso da analogia caso essa medida resulta na exigência de tributo não especificado em lei.

Como vimos anteriormente, é vedado a distinção entre pessoas físicas ou jurídicas que se encontram na mesma situação tributária, isso iria de encontro com o princípio da isonomia tributária. E como vimos agora, não é possível a cobrança de qualquer tributo sem lei específica que o defina. E é diante desta situação jurídica que surge a problemática central do trabalho.

Porém, antes de entrar no cerne da discussão, é necessário estabelecer qual é o tributo certo a ser cobrado: ICMS ou ISS. Passaremos então a análise da regra matriz de incidência desses dois tributos.

### 2.3- ICMS: Regra matriz de incidência tributária

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) foi regulamentado pela lei complementar 87/1997, também conhecida como Lei Kandir. É um tributo de competência estadual, assim poderá ser estabelecido por cada um dos estados, na maioria das vezes é embutido no preço, podendo variar de 7% em alimentos básicos até 25% em produtos como cigarros e perfumes.<sup>77</sup>

Encontra-se positivado no artigo 155 da constituição federal<sup>78</sup> :

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

<sup>77</sup> BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos Sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010. P.75

<sup>78</sup>BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

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;

Uma das principais características deste tributo é a sua não-cumulatividade, ou seja, o seu valor é compensado em cada operação. Por ser um imposto plurifásico ele incide em etapas do processo econômico<sup>79</sup>. Nas palavras de Kiyoshi Harada<sup>80</sup> “ Os limites quantitativos do ICMS ultrapassam os limites dos Estados. Pois é comum que as fases de um mesmo processo produtivo seja realizado em regiões diferentes”. Porém, em cada nova fase há uma compensação pecuniária, para que evite a tributação em cascata.

O ICMS abarca também os transportes interestadual e intermunicipal, além da circulação de mercadorias.

Este estudo é focado na venda de *softwares*, por isso analisaremos apenas a matriz tributária neste caso, conforme segue.

### 2.3.1 - ICMS - Critério material

O aspecto material é classificado com um dos mais importantes a serem definidos, pois revela a essência operativa do conceito<sup>81</sup>. O aspecto é responsável para fixar a espécie tributária a que o tributo pertence.

Leandro Paulsen aduz que o ICMS consiste em um dos impostos mais complexos do sistema tributário nacional, pois possui extensa legislação. Essa abarca desde previsão constitucional, artigo 155, até resoluções do Senado e convênios entre os estados<sup>82</sup>. O referido autor aponta que é ampla a base econômica do ICMS, indicando as seguintes:

- operações de circulação de mercadorias;
- operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- prestações de serviços de comunicação;
- importação de bens e mercadorias;

<sup>79</sup>BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos Sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010. P.122

<sup>80</sup>HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017. p 133

<sup>81</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 352

<sup>82</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 351.

- importação de serviços.<sup>83</sup>

O ICMS, conforme Paulo Caliendo, é um imposto sobre o consumo. Explica o autor, que é um “tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado”<sup>84</sup>.

Com fundamento na definição apresentada, pode-se dividir o critério material do ICMS em três diferentes operações: relativas à circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestação de serviço de comunicação. Assim, passa-se a conceituar, brevemente, essas categorias.

Segundo Kiyoshi Harada, operações relativas à circulação de mercadorias consiste em transferência de propriedade ou de posse da mercadoria. No entanto, a definição só se torna precisa ao se conceituar mercadoria. Essa refere-se a todas as coisas móveis, podendo ser corpórea ou não, capazes de apreciação e transmissão e que podem constituir objeto de comércio ou especulação<sup>85</sup>.

Acerca da operação relativa a transporte interestadual e intermunicipal, a busca por sua definição ocorre por um processo de exclusão do caso em que não ocorre fato gerador de ICMS. Com esse fundamento, Cláudio Carneiro aponta que a incidência não ocorre quando o transporte for realizado dentro de um mesmo município, quando deverá incidir ISS. Apenas se está em caso de incidência do ICMS ao se tratar de transporte entre municípios ou estados<sup>86</sup>.

Sobre os objetos do transporte para incidência de ICMS, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2º, inciso II, aponta que incide o imposto em:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

A terceira e última operação presente no critério material do ICMS, refere-se ao serviço de comunicação. Por processo de comunicação, entende-se por aquele que compreende como seus elementos uma fonte, uma mensagem, meio de transmissão e um

<sup>83</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 351.

<sup>84</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva, 2017. p. 898.

<sup>85</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS - Doutrina e Prática**. Atlas, 04/2017. p. 16.

<sup>86</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 5ª edição.. Saraiva,2015. p 302.

receptor<sup>87</sup>. Para a incidência de ICMS, irrelevante o conteúdo da mensagem, conforme artigo 2º, inciso III da Lei Complementar 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

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

Portanto, apresentado em linhas gerais o critério material para incidência do ICMS. Conforme o exposto, esse critério se subdivide em três distintas operações, as quais foram brevemente introduzidas.

### 2.3.2 - ICMS - Critério Temporal

O critério temporal esta estabelecido no artigo 12 da lei complementar nº 87/96( Lei Kandir.)<sup>88</sup>

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;

Aqui, é onde é eleita a situação jurídica, podendo ser mais de uma, que levará a obrigação tributária. O aspecto temporal diz a respeito do momento em que se considera consumado o fato gerador, pois é nele que a obrigação tributária nasce.<sup>89</sup>No caso ICMS é a quando ocorre a transferência da mercadoria, havendo a circulação da mercadora há o nascimento da obrigação tributária.

No caso da venda de aplicativos via *download*, o critério temporal seria verificado no momento da compra, quando ocorre a transmissão de dados.

---

<sup>87</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais, 5ª edição..** Saraiva,2015. p. 303.

<sup>88</sup> [//www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) . Acesso em 10/12/2017

<sup>89</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.**Guerra Fiscal:Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2014. P.15.

### 2.3.3 - ICMS - Critério Espacial

Podemos analisar o critério espacial sobre duas óticas. A primeira da constituição Federal, que em seu artigo 155 diz que o ICMS é um imposto de competência estadual. Portanto, será pago no Estado em que ocorre o fato gerador.

Indo ao encontro disso temos o artigo 11 da lei Kandir, o qual prevê o local da operação, para efeitos de cobrança e definição

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;

O critério espacial relativo aos procedimentos nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por transferência eletrônica, é tratado no Convênio de ICMS 106/17, o mesmo traz o entendimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, relativo a venda de softwares. Segundo a cláusula terceira:

Cláusula terceira: O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

### 2.3.4 - Critério quantitativo do ICMS

Apresentados os demais aspectos do ICMS, passa-se a abordagem de seu critério quantitativo.

Entende-se por critério quantitativo, conforme Paulo de Barros Carvalho, as informações contidas no texto legal, que permitem ao intérprete precisar a exata quantia

devida a título de tributo. São duas as informações conjugadas que torna possível essa quantificação: a base de cálculo e a alíquota<sup>90</sup>.

Ao se tratar da base de cálculo do ICMS, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, aponta um rol de acordo com cada hipótese de incidência, além das demais informações pertinentes a sua composição.

No entanto, apesar da extensão do referido artigo, Leandro Paulsen aponta que a base de cálculo do ICMS é simplesmente o valor da operação, a qual consiste no valor da mercadoria<sup>91</sup>. Assim, havendo desconto concedidos pelo vendedor, reduz-se a base de cálculo do imposto. Conforme Súmula 457 do STJ, “os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

Ainda, para que ocorra a incidência independe se a venda se der com o pagamento a vista ou a prazo. Nesse sentido, o STJ editou a Súmula 395, indicando que “o ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal”.

Acerca das alíquotas, Hugo de Brito Machado Segundo aponta que essas são livremente fixadas por cada Estado e pelo Distrito Federal em sua legislação interna<sup>92</sup>, respeitando-se as seguintes restrições previstas na Constituição Federal:

- a) as alíquotas aplicáveis nas operações de exportação, e nas operações interestaduais, serão fixadas em resolução do Senado Federal (CF/88, art. 155, § 2º, IV);
- b) o Senado Federal poderá fixar alíquotas mínimas e máximas a serem observadas pelos Estados, relativamente às operações internas (CF/88, art. 155, § 2º, V);
- c) salvo deliberação em contrário dos Estados-membros e do Distrito Federal, um Estado não poderá conceder isenção, nem reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais.<sup>93</sup>

Contudo, ressalta o referido autor, que apesar da menção constitucional as alíquotas aplicáveis nas exportações, a partir da Emenda Constitucional 42/2003, não ocorre mais a incidência de ICMS nessas operações.<sup>94</sup>

Dessa maneira, no presente tópico traçou-se em linhas gerais os critérios quantitativos do ICMS. Considerando as informações necessárias para a quantificação do tributo, apresentou-se os critérios para estabelecimento da base de cálculo e alíquota de acordo com a operação realizada.

---

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017. p. 338.

<sup>91</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 363-364.

<sup>92</sup> MACHADO, Hugo Brito. *Manual de Direito Tributário*, 9ª edição. Atlas, 04/2017. p. 293.

<sup>93</sup> MACHADO, Hugo Brito. *Manual de Direito Tributário*, 9ª edição. Atlas, 04/2017. p.293.

<sup>94</sup> MACHADO, Hugo Brito. *Manual de Direito Tributário*, 9ª edição. Atlas, 04/2017. p.293.

### 2.3.5- ICMS - Critério Pessoal

O critério pessoal busca esclarecer quem são os sujeitos que figuram nos polos da obrigação tributária<sup>95</sup>, ou seja, o sujeito ativo, que entende-se como aquele que tem o poder de instituir o imposto e o passivo, aquele que deve pagar o imposto. Isto é ratificado pelo CTN respectivamente nos artigos 119 e 121.

Além disso, também é positivada na Lei Kandir, no primeiro artigo:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Em outros tempos, o ICMS só era exigível as pessoas que importassem mercadorias do exterior.<sup>96</sup> Assim, apenas comerciantes tinham o dever legal de recolher o tributo. Contudo, essa isenção abriu precedentes para pessoas físicas utilizassem deste argumento para realizar impostações sem a cobrança desse tributo.<sup>97</sup>

Essa realidade levou a uma mudança legislativa, onde foi alterada a lei complementar 87/96, aumentando o rol de contribuintes para pessoas física ou jurídicas.<sup>98</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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial {...}

---

<sup>95</sup> SILVA, Thais Soares da. **Aspectos do ICMS**. 2015. Disponível em: <<https://thisistata.jusbrasil.com.br/artigos/318102386/aspectos-do-icms>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

<sup>96</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017. p 173

<sup>97</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. P 100.

<sup>98</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. P 92

Portanto, após a apresentação do dispositivo acima mencionado, podemos entender que mesmo que não haja habitualidade, o contribuinte deve arcar com a tributação<sup>99</sup>.

Por fim, cabe salientar que o Convênio de ICMS 106/17, estabelece o critério pessoal do ICMS nas operações de bens e mercadorias digitais por meio de transferência eletrônica. A cláusula quarta diz que o contribuinte é a pessoa jurídica detentora do site ou plataforma que realize a venda ou disponibilização. Outro ponto importante estabelecido pelo Convênio é a autorização para que as unidades federativas atribuam a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, dito na cláusula quinta.

## 2.4 ISS: regra matriz e incidência tributária

O Imposto sobre Serviços (ISS), é um tributo cobrado pelos municípios e pelo Distrito Federal. Sua incidência se dá nos casos em que ocorre uma prestação de serviço, com regras gerais subordinadas pela lei complementar 116/2003.

Pode ser encontrado no artigo 156 da Constituição Federal:<sup>100</sup>

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Por se tratar de um tributo de ordem municipal, as regras e alíquotas variam de município para município, por isso torna-se de suma importância conhecer a legislação municipal que versa sobre o assunto. A lei complementar que regula o imposto em questão estabelece sua competência no local do estabelecimento do prestador do serviço, conforme veremos a seguir.

Geralmente, quando nos referimos a incidência do ISS, pensamos logo em sua materialidade: prestar serviço. Porém, é bom lembrar que o fato gerador também pressupõe a fixação do momento em que se dá o ocorrido, sendo conhecido como elemento temporal, e também o elemento espacial, que seria o local onde ocorre o serviço<sup>101</sup>. Em outras

---

<sup>99</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e Princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. P 203

<sup>100</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil.

<sup>101</sup> CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. P. 37

palavras, o que temos é uma visão tridimensional do imposto<sup>102</sup>, onde três aspectos são relevantes: o critério espacial, material e temporal.

Assim, analisaremos então cada um dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária.

#### 2.4.1 - ISS – Critério material

Quando se tem como objeto o ISS, necessário lembrar que encontra sua previsão na Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III. Conforme o dispositivo constitucional, incide o ISS sobre os serviços de qualquer natureza.

Leandro Paulsen indica que é importante para delimitar a base econômica da tributação do ISS o conceito de serviços de qualquer natureza<sup>103</sup>. O doutrinador aduz que serviço é um fazer em favor de terceiros, em busca de um fim determinado, de maneira que não represente um meio para se alcançar prestação diversa. Ainda, esse deve ser oneroso<sup>104</sup>.

Kiyoshi Harada indica acerca da expressão “serviços de qualquer natureza”, que essa não indica qualquer serviço. Em realidade, os serviços tributáveis são aqueles previstos em lista de serviços. A Lei complementar nº 116/03 traz uma lista de serviços nacional, sendo que se utiliza diversas vezes do termo genérico “congêneres”. Ao indicar serviços congêneres, conforme o referido autor, abre-se margem para que o município indique quais os serviços que seriam congêneres. Essa lista é taxativa, não sendo tributável o que não está contido nela<sup>105</sup>.

Assim, o ISS incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, conforme disposto na Constituição Federal. Contudo, apesar da expressão utilizada, limita-se a incidência aos serviços previstos em lista de serviços. Na Lei Complementar 116/03, recentemente atualizada pela Lei Complementar 157/16, encontra-se uma lista que indica os

---

<sup>102</sup> CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. P. 37

<sup>103</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 365.

<sup>104</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 365.

<sup>105</sup> Harada, Kiyoshi . **ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. p. 57.

serviços tributáveis, podendo, quando indicado o termo congêneres, ser determinado o serviço tributável pelo município.

#### 2.4.2 - ISS - Critério temporal

A questão relacionada ao critério temporal do ISS é determinante pois é responsável por fixar qual será o momento exato em que surge uma obrigação tributária por parte do sujeito passivo e, por outro lado, garante uma fonte de custeio para o sujeito ativo<sup>106</sup>.

O fato gerador do ISS surge com a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que tais serviços não sejam a atividade preponderante do prestador. O momento em que o imposto passa a ser devido é no momento do servir terceiro, e não na entrega do produto.

Em relação ao ISS cumpre mencionar que o fato gerador estará concretizado apenas quando o serviço for prestado, não cabendo a sua configuração em situações de promessa de cumprimento ou potencial realização do serviço<sup>107</sup>

Há ressalva de que o lançamento desse imposto é por homologação, ou seja, a partir do momento em que há o nascimento da obrigação tributária é o próprio contribuinte que fica com o ônus de declarar sua dívida perante a Fazenda Pública. Pode ser lançado de ofício caso não haja o cumprimento da obrigação acessória de forma espontânea<sup>108</sup>. Isso reforça a observância do aspecto temporal pelo contribuinte.

A maior dificuldade para a determinação do critério temporal do ISS, no entanto, se dá para aquelas prestações que não se exaurem em um único momento, pois se protraem no tempo em diversos momentos diferentes. É o caso dos serviços de empreitada, das manutenções em máquinas industriais ou nos casos de manutenção de elevadores. Quando for possível que se faça a medição do serviço que já foi prestado, o ISS incidirá sempre sobre a parcela já cumprida. No entanto, sendo a natureza do serviço de difícil mensuração, não haverá como particularizar o que já foi concluído ou não, fazendo com que o momento de incidência do imposto se dê apenas no final das atividades.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Harada Kiyoshi . *ISS: Doutrina e Prática, 2ª edição*. Atlas, 09/2014. p. 62

<sup>107</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P 997

<sup>108</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P 997

<sup>109</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000. P 104

### 2.4.3 - ISS- Critério pessoal

Outro critério para análise do tributo é o pessoal. Paulo de Barros Carvalho aduz que por esse critério se apontam os sujeitos da relação. Assim, na relação jurídica tem-se o sujeito ativo e o passivo<sup>110</sup>.

O autor explica que o sujeito ativo é o “titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária<sup>111</sup>”. O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 119 quem considera sujeito ativo da relação jurídica tributária:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

No entanto, Paulo de Barros Carvalho diz que o referido dispositivo consiste em letra morta de nosso sistema jurídico<sup>112</sup>. Em realidade, podem ser sujeitos ativos uma pessoa jurídica pública ou privada. Indica o doutrinador que diversos dispositivos constitucionais permitem ao titular da competência tributária a transferência da capacidade ativa<sup>113</sup>.

Acerca do ISS, a Constituição Federal indica que é de competência do Município, de maneira que esse é o sujeito ativo da relação jurídica:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Contudo, é necessário considerar o aspecto espacial para onde ocorreu o fato gerador. Nesse sentido, a Lei complementar 116/03, prevê em seu artigo 3º onde se considera prestado o serviço.

Kiyoshi Harada indica que a importância de saber o local em que ocorreu o fato gerador está em definir o município tributante<sup>114</sup>. Assim, o sujeito ativo do ISS é o município, devendo-se no caso em concreto identificar o local de realização do fato gerador, definindo-se qual o município tributante.

<sup>110</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 316.

<sup>111</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 316.

<sup>112</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 317.

<sup>113</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 316-317.

<sup>114</sup> Harada, Kiyoshi . **ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. pág. 85.

No outro polo da relação jurídica, está o sujeito passivo. Paulo de Barros Carvalho define como sujeito passivo da relação jurídica tributária a pessoa, tanto física quanto jurídica, privada ou pública, de quem se exige a prestação<sup>115</sup>.

Considerando o ISS, o sujeito passivo vem determinado na Lei complementar 116, artigo 5º, o qual prevê: “Art. 5º-Contribuinte é o prestador do serviço.”

No entanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, prevê a possibilidade de sujeito passivo direto e indireto. É o referido dispositivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No âmbito do ISS é necessário analisar tanto o caso de sujeição direta quanto indireta. O artigo 5º da lei complementar 116/03, supracitado, indica o contribuinte direto. Conforme Kiyoshi Harada, é a “pessoa física ou jurídica que presta serviços mediante paga, pois está implícito o requisito da remuneração no caráter mercantil do ISS [...]”<sup>116</sup>

A sujeição indireta é aquela que decorre da atribuição legal de responsabilidade à terceira pessoa, com exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou sua manutenção em caráter supletivo<sup>117</sup>. Assim prevê o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, ao se falar do ISS, deve-se buscar na lei a possibilidade de sujeição passiva indireta. Kiyoshi Harada aponta que o artigo 6º da Lei Complementar 116/03 regula a substituição tributária, porém de forma confusa e contraditória. Contudo, encontra-se em harmonia com o Código Tributário Nacional<sup>118</sup>.

<sup>115</sup> CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. p. 319.

<sup>116</sup> Harada, Kiyoshi . *ISS: Doutrina e Prática*, 2ª edição. Atlas, 09/2014. p. 89.

<sup>117</sup> Harada, Kiyoshi . *ISS: Doutrina e Prática*, 2ª edição. Atlas, 09/2014. p. 93.

<sup>118</sup> Harada, Kiyoshi . *ISS: Doutrina e Prática*, 2ª edição. Atlas, 09/2014. p. 97.

Ainda, possível a responsabilidade dos sucessores e terceiros conforme o Código Tributário Nacional. A matéria encontra-se regulada entre os artigos 128 e 135 do referido diploma legal, aplicando-se ao ISS<sup>119</sup>.

Portanto, abordando-se o critério pessoal, delimitou-se os sujeitos ativo e passivo do ISS em linhas gerais, conforme a lei e a doutrina. Sujeito ativo é o município em que ocorreu a prestação de serviço. Já para determinar o sujeito passivo necessário analisar se é caso de sujeição direta e indireta, sendo esta de acordo com o Código Tributário Nacional e a Lei complementar 116/03

#### 2.4.4 - ISS- Critério Espacial :

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>120</sup>, a regra para o pagamento do ISS é o local do estabelecimento do prestador, fazendo ressalva, no entanto, a determinados serviços que o sujeito ativo será o município onde são prestados. A LC 116/2003 trouxe critério complementar sobre quais serviços serão recolhidos no município de prestação conforme a atividade desempenhada (art. 3º). Existindo dúvida sobre qual dos dois municípios deve receber o tributo – pois é costumeiro que haja divergência sobre a natureza do serviço – o mais recomendado é o ajuizamento da ação de consignação em pagamento. A lei complementar 157/16 trouxe uma alteração neste ponto. No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito o imposto será recolhido no domicílio do tomador do serviço.

XXIV- do domicílio do tomador de serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e demais descritos no subitem 15.01

O local do estabelecimento do prestador é o elo entre a incidência do imposto e o município tributante. Esse elemento de conexão serve para estabelecer a ligação entre o fato que dará origem a obrigação de recolher e o ordenamento a ser aplicado<sup>121</sup>.

<sup>119</sup>Harada, Kiyoshi . *ISS: Doutrina e Prática, 2ª edição*. Atlas, 09/2014. p. 102-107.

<sup>120</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: forense, 2015. P 538

<sup>121</sup> CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. Pág 84.

Os próprios Fernando Curado e Robinson Barrerinhas<sup>122</sup> concluem dizendo :

De se ver que, na maior parte dos casos, o local do estabelecimento prestador se confundira com o próprio local de realização do serviço; mas, quando isso não acontecer, o Município competente para cobrança do imposto será aquele onde situado o estabelecimento prestador dos serviços, desde que este se insira no conceito legal do art. 4.o da Lei Complementar.

O pensamento dos autores acima citados vão ao encontro da jurisprudência brasileira. O Tribunal de justiça do Estado de Santa Catarina através do julgamento dos embargos infringentes já no ano de 2017, ratificou o pensamento supracitado.

EMBARGOS INFRINGENTES - ISS - SERVIÇOS DE INFORMÁTICA - LOCAL DA PRESTAÇÃO - SEDE DA EMPRESA CONTRATADA - COMPREENSÃO DO STJ. O art. 3º da Lei Complementar 116/2003 define o aspecto espacial do ISS como correspondendo ao estabelecimento ou subsidiariamente ao domicílio do prestador. Apenas por exceção (incs. I a XXV) será levado em conta o efetivo local da prestação (agora na redação atualizada da Lei Complementar 157/2016). As designações não são decisivas, tendo-se como essencial (para a aplicação da regra prioritária) a configuração ao menos de uma unidade econômica ou profissional da entidade prestadora, seja permanente, seja temporária (art. 4º). No caso, entidade de Joinville contratou a assessoria de empresa paranaense quanto à área de informática. Não se demonstrou que a contratada tivesse estabelecimento ou ao menos uma unidade econômica ou profissional na cidade catarinense. Entendimento jurisprudencial, inclusive, que para essa espécie de serviço seja prestigiado o município que abriga o estabelecimento do prestador. Município de Joinville que é alheio à exação. Recurso desprovido, mantido o voto vencedor na apelação, que reconhecia o direito à repetição.

(TJ-SC - PET: 00180819520168240000 Joinville 0018081-95.2016.8.24.0000, Relator: Hélio do Valle Pereira, Data de Julgamento: 23/10/2017, Grupo de Câmaras de Direito Público)

---

<sup>122</sup> CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. P 84.

Assim, com o aporte dos doutrinadores já citados e da jurisprudência apresentada, podemos concluir que a regra para cobrança do tributo é o local do estabelecimento do local do prestador, salvo nas exceções trazidas na própria lei complementar.

### **Capítulo III – Conflito de competência tributária no caso de vendas e de prestações de serviços relativos aos *softwares*, inclusive mediante *download*.**

No capítulo anterior analisamos as regras de incidência tributária do ICMS e ISS, todos os seus critérios e definições.

Aqui, passaremos então a tributação aplicável à venda de *softwares*. Esta análise será feita se baseando na atual legislação brasileira que trata sobre o tema e em alguns julgados a fim de enxergar qual caminho a jurisprudência brasileira seguiu até a consolidação apresentada no primeiro capítulo.

E em um segundo momento estudaremos à venda de aplicativos via *download*. As quais serão analisadas sob o ponto de vista do novo projeto de lei complementar que estende a cobrança do ISS para setores que ainda não eram tributados, como streaming<sup>123</sup>. Faremos uma análise sistêmica, mostrando fatos, motivações e possíveis consequências.

#### 3.1- *Softwares* e Direitos Autorais.

Aqui começaremos retomando a ideia apresentada no primeiro capítulo. Tanto no âmbito internacional, quanto no nacional os *softwares* têm a proteção conferida as obras literárias, resultado do intelecto humano. Na esfera internacional temos esse conceito na “WIPO” ( Organização Mundial de Propriedade Intelectual) e na nacional está tipificado na Lei 9.609/98<sup>124</sup> (Lei do *Software*) em seu segundo artigo:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta

Países como Alemanha e França desde de 1985, regulamentam os *software* têm tutelas de Direito autoral<sup>125</sup>. Regulamentação está começou a ser convencionalizada na Europa pela Convenção de Concessão de Patentes Europeias, na convenção de Munique, em 1973 O tribunal francês entende os programas de computador devem ser vistos como obras literárias e

<sup>123</sup> <https://www.significados.com.br/streaming/> . Acesso em 18/11/2017

<sup>124</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm) Acesso em 19/11/2017

<sup>125</sup> WACHOWICZ, Marcos . “Regime Jurídico do Software no Brasil”. Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Curitiba, ano XVI n. 14, 2001. P. 35

representações de natureza científicas, ou técnica<sup>126</sup>. Além disso, o tribunal adotou esse entendimento em resposta aos dispositivos padrão, adotados na WIPO.

Newton de Lucca<sup>127</sup> diz que antes deste entendimento existiam quatro correntes doutrinárias sobre a proteção jurídica dada aos *softwares*:

- A) Dar aos *softwares* um regime especial próprio.
- B) Enquadrar como direitos do autor.
- C) a sua submissão ao regime jurídico da propriedade industrial.
- d) Disciplinar por uma normatividade mista.

Para os partidários da primeira corrente, deveria haver uma proteção jurídica autônoma, desvinculada do regime jurídico do autor e da propriedade intelectual. O que deveria haver é uma exclusividade em favor do criador de programas de computador. A segunda corrente diz que a proteção deve ser regida pelo direito ao uso exclusivo da criação, por parte do autor, e pela autorização de sua exploração comercial. Os defensores da terceira corrente acreditam que os programas de computador deveria se submeter ao regime jurídico dado a propriedade intelectual, pois a matéria estaria mais pertinentemente regulada e o interesse predominantemente nacional melhor defendido, passando aos órgãos da administração pública o poder fiscalizatório. A última corrente acredita em uma união entre os sistemas acima descritos, promovendo uma junção entre as normas do direito do autor com aquelas da propriedade intelectual.

Conforme vimos, o artigo 2º da Lei 9.609/98<sup>128</sup> (Lei do *Software*) diz que o regime de proteção dado aos programas de computador são os do direito do autor, prevalecendo assim a segunda corrente.

Assim, o *software* está amparado pelo direito autoral, enquanto o hardware (conjunto de unidades físicas componentes de um computador ou de seus periféricos) está no âmbito do direito industrial<sup>129</sup>.

Ainda sob a ótica internacional o acordo do TRIPs<sup>130</sup> (Acordo sobre aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectuais relacionadas ao comércio), o qual o Brasil é signatário,

---

<sup>126</sup> WACHOWICZ, Marcos . “Regime Jurídico do Software no Brasil”. Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Curitiba, ano XVI n. 14, 2001. P 36

<sup>127</sup>LUCCA, Newton de.**Comércio eletrônico impróprio ou indireto**.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Direito e Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 142

<sup>128</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm) Acesso em 19/11/2017

<sup>129</sup>LUCCA, Newton de.**Comércio eletrônico impróprio ou indireto**.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Direito e Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 144

<sup>130</sup> Em inglês : Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights.

foi o primeiro a instituir uma estrutura jurídica objetivando uma ampla proteção da propriedade intelectual<sup>131</sup>, que em seu décimo artigo:

Programas de computador e compilações de dados 1- programas de computador, em Código Fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias, segundo a convenção de Berna. 2- As compilações de dados ou outro material, legíveis por máquina ou em outra forma, que em função da seleção ou da disposição de seu conteúdo constituam criações intelectuais, deverão ser protegida como tal. Essa proteção não se estenderá aos dados ou material em si, dará sem prejuízo de qualquer direito autoral subsistente nesses dados ou material. (grifei)

Como decorrência direta deste acordo, no Brasil foi aprovado o Decreto nº 1.355/94, incorporando à legislação brasileira o acordo supracitado.

Todo o direito autoral representa a proteção na realidade jurídica da evolução dos meios técnicos.<sup>132</sup> Temos como exemplo a invenção da imprensa, que possibilitou a fácil multiplicação dos exemplares. No caso dos *Software* via *download* ou não programa em si está protegido, posto que é uma obra intelectual, mas a sua ideia-base não, podendo servir de inspiração para outros programadores. Todo *software* exige, antes de tudo, uma notação, que seria a linguagem de comutação, que levará a um procedimento e conseqüentemente a obtenção de resultados. O programa de computador é por natureza um esquema para ação<sup>133</sup>.

Assim, surge a dúvida sobre a incidência de quais tributos caberiam nas operações com *softwares*. Vimos que há *softwares* padronizados, com suporte físico, comercializados como qualquer mercadoria, o que atualmente ocorre mediante transmissão eletrônica. Vimos também, que há *softwares* elaborados para encomendantes que precisam de um programa com características especiais. Nessas condições, verificou-se que surge a possibilidade de conflito de competência.

No próximo tópico será analisado, com mais detalhes, se efetivamente o *software* pode ser mercadoria, quando comercializado com suporte físico, e no tópico subsequente, se quando comercializado mediante *download* mantêm-se característica de mercadoria.

---

<sup>131</sup> PIMENTEL, Luiz Otávio. "Propriedade intelectual : O Brasil e a OMC. Florianópolis: Diploma legal, 2000. p 71.

<sup>132</sup> WACHOWICZ, Marcos. O programa de computador como objeto do direito informático. In: ROVER, Aires José. **Direito e Informática**. Barueri: Manole, 2004. Cap. 17. p. 337-353. P 342

<sup>133</sup> WACHOWICZ, Marcos. O programa de computador como objeto do direito informático. In: ROVER, Aires José. **Direito e Informática**. Barueri: Manole, 2004. Cap. 17. p. 337-353. P 344

### 3.2 – A incidência do ICMS e ISS: *Software* de prateleira e sob encomenda.

Apesar de não existir previsão legal sobre a sua classificação, os *softwares* sempre foram objeto de estudo, principalmente nos últimos anos, devido ao crescimento do comércio relacionado aos programas de computador. Com isso, a jurisprudência brasileira tratou de ratificar o entendimento, assim para fins tributários existem dois tipos de *softwares*, o de prateleira e o sob encomenda, que receberam tratamento tributário distintos, conforme veremos a seguir.

A posição da jurisprudencial consolidou-se no STJ, conforme RESP 123022<sup>134</sup> e no STF, conforme RE 176626<sup>135</sup>.

Os *softwares* de prateleira também são conhecidos como de “standard” ou “padronizado”. O mesmo é comercializado no varejo, sendo vendido em grande escala e não

---

134TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE).CIRCULAÇÃO. 1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECÍFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUÁRIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENÔMENO TRIBUTÁRIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68). 2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUÁRIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VÁRIOS TIPOS DE NEGOCIO JURÍDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRÉSTIMO, 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 REDISCUSSÃO 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. (STJ - REsp: 123022 RS 1997/0017225-2, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 14/08/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27/10/1997 p. 54729)

135 I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.(STF - RE: 176626 SP, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

permite modificações em seu código-fonte, ou seja, não é possível fazer alterações em sua estrutura original. Tem-se aqui a explicação de Clélio Chiesa<sup>136</sup>:

Programas padrões que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação em sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos adquirentes. Trata-se, de um produto pronto e acabado, que é colocado a disposição dos interessados, sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o Word 2000 da Microsoft, que apesar de permitir que seja configurado a partir dos interesses dos usuários, tais modificações estão limitadas às opções dadas pelo programa, não permitindo ao usuário modificar sua estrutura padrão.

O nome “de prateleira” identifica o fato do bem ser encontrado em lojas especializadas em informática, de departamento e até mesmo em supermercados, cabendo ao consumidor ir até a prateleira em que se encontra e retirar o produto. Diversas outras unidades equivalentes estarão disponíveis para um sem número de clientes.

Diferentemente, os *softwares* sob encomenda corresponde a programas de computador que são produzidos a partir da solicitação e especificidades de um usuário. Podem ser usados para coisas grandiosas, como para organizar todo o sistema de trânsito de uma cidade, ou para coisas do cotidiano como ajudar na elaboração de textos.

Quando a criação do *software* é desenvolvida a partir da solicitação, especificidades e das necessidades de determinado usuário, dá-se o nome de *Software* produzido sob encomenda. Trata-se de um programa personalizado. Onde o usuário busca a elaboração de um programa que atenda suas demandas específicas, e em alguns casos, exclusiva.

Mais uma vez nos socorremos na definição de Clélio Chiesa<sup>137</sup>:

A exploração econômica feita sob a modalidade *software* por encomenda é aquela em que a pessoa física ou jurídica, pretendo que seja desenvolvido um programa específico para atender suas necessidades, contrata um profissional da área que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular.

---

<sup>136</sup> CHIESA, Clélio. A Comercialização de Programas de Computador : A Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico? In PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P 88

<sup>137</sup> CHIESA, Clélio. A Comercialização de Programas de Computador : A Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico? In PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P 89

Trata-se, como é fácil de perceber, de um *software* personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/adquirente.

Logo, é produto da criação decorrente da criatividade e esforço intelectual do desenvolvedor, onde o mesmo pode praticar a cessão de direito, ou caso haja necessidade, realizar a transferência do próprio direito sobre a propriedade intelectual.

Depois de se lembrar os dois conceitos-chave, chegamos a seguinte conclusão: Os *software* de prateleiras podem ser considerados mercadorias, resultando assim de uma obrigação de dar, enquanto o *software* de encomenda pode ser considerado como uma obrigação de fazer.

Para Silvio Rodrigues<sup>138</sup> a obrigação de fazer é o elo vinculativo entre um determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, que pode ser um trabalho físico, intelectual ou até jurídico.

Já quanto a obrigação de dar o autor <sup>139</sup> considera aquela que tem como conteúdo a entrega de alguma coisa. Não necessariamente estamos falando da obrigação na entrega, mas em um compromisso de entregar a coisa:

Para o nosso Direito a obrigação de dar gera apenas um crédito e não um direito real. Em outras palavras, a obrigação de dar é aquela em que o devedor compromete-se a entregar coisa, podendo ser móvel ou imóvel ao credor, quer para constituir novo direito, quer para restituir a mesma coisa a seu titular.

Após a análise da regra matriz de ICMS e ISS no segundo capítulo torna-se claro que quando tratarmos de *software* de prateleira ( Obrigação de dar) estaremos atrelando a ele a incidência do ICMS. Pois, o seu critério material, é a circulação de mercadorias e podemos enquadrar o referido *software* como tal.

No tocante aos *softwares* sob encomenda (Obrigação de fazer) aplica-se o ISS. Lembrando que o critério material do imposto referido é a prestação de serviços, conforme a lei complementar 116/2003, já com as alterações da lei complementar 157/16, no caso em questão enquadra-se mais precisamente no item 1.04 da lei complementar:

---

<sup>138</sup>RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil:**Parte Geral das Obrigações. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. P 320

<sup>139</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:**TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES E TEORIA GERAL DOS CONTRATOS. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. P 556

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

Para ratificar o que foi acima explicado, são apresentados alguns julgados, a fim de demonstrar o entendimento dos tribunais superiores. Comprovando, assim, a tese acima apresentada. Porém, antes disso, cabe apresentar a principal decisão sobre assunto, pois nela baseiam-se as outras.

Inicialmente, ressalta-se o RE 176.626-3/SP, que ainda no ano de 1998, que através do Ministro Sepúlveda Pertence chegou a entendimento que a cópia do *Software*, quando o mesmo é objeto de contrato de licença ou de cessão de direitos, não pode ser enquadrado como mercadoria, pois não é objeto de produção em massa, tão pouco feito para revenda. Sendo assim, pouco importa se o objeto possui *corpus mechanicum*, não sendo objeto de produção em massa, nem revenda, não constituem mercadoria.

O tribunal de justiça de São Paulo segue a orientação:

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO ISS Município de Barueri Comercialização de programas de computador feitos em larga escala e de modo uniforme (*softwares* “de prateleira”) Comprovação efetiva através de notas fiscais Operações de compra e venda que versam fato gerador do ICMS e não do imposto municipal, tanto no regime do DL nº 406/68, quanto no da LC nº 116/03 Tributação municipal sobre esta atividade indevida Licenciamento e cessão do direito de uso de *softwares* de prateleira só tributável em caso de prestação de serviços a usuário determinada Impossibilidade de lançamentos no caso dos autos Tributo descabido Adequação e interesse na impetração - Sentença mantida Recurso oficial e apelo da municipalidade não providos, com observação” (SÃO PAULO, Tribunal de Justiça, Apelação nº 0019207-63.2009.8.26.0068, Relator Silva Russo, 2013)

Assim como o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, têm-se aqui dois exemplos:

Apelações Cíveis n. 2009.060601-2 e 2009.060602-9, de Itapema

Relator: Des. Subst. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. PRELIMINAR DE JULGAMENTO *ULTRA PETITA*. INOCORRÊNCIA. SENTENÇA QUE, ADSTRITA AO PEDIDO,

ANULOU A AUTUAÇÃO FISCAL E DECLAROU A INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.

ISS. CESSÃO DE USO. **SOFTWARE DE PRATELEIRA**. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PERSONALIZADO. ATIVIDADE MERCANTIL NÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO MUNICIPAL.

RECURSOS E REMESSA DESPROVIDOS.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelações Cíveis n. 2009.060601-2 e 2009.060602-9, da comarca de Itapema (2ª Vara Cível), em que é apelante o Município de Itapema e apelada Liz Serviços Online Ltda:

A Primeira Câmara de Direito Público decidiu, à unanimidade, desprover os recursos e a remessa. Custas legais.

Participaram do julgamento, realizado nesta data, os Excelentíssimos Senhores Desembargadores Newton Trisotto (Presidente) e Jorge Luiz de Borba.

Florianópolis, 3 de abril de 2012.

Paulo Henrique Moritz Martins da Silva

Relator

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SOBRESTAMENTO DIANTE DO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL NOS AUTOS DO RE N. 688.223/PR (TEMA 590/STF). DECISÃO DA SUPREMA CORTE QUE DELIBERARÁ SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS EM CONTRATOS ENVOLVENDO A CESSÃO OU O LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARES*) PERSONALIZADOS. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE TRATOU EXPRESSAMENTE DE *SOFTWARE* NÃO PERSONALIZADO. DISTINGUISHING EVIDENCIADO. RECURSO PROVIDO. (TJSC, Agravo n. 0003979-92.2008.8.24.0018, de Não informada, rel. Des. Sérgio Izidoro Heil, Câmara de Agravos Internos em Recursos Constitucionais, j. 25-10-2017).

Para finalizar cita-se, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o RE. 199464:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

Após essa apresentação jurisprudencial e com toda a definição já exposta torna-se claro que há uma consolidação quanto à tributação de *softwares* de encomenda e *softwares* de prateleira, de que os primeiros são tributados por ISS e o segundos por ICMS.

### 3.3- Tributação nas operações do *Software* mediante transmissão eletrônica de dados.

#### 3.3.1- Natureza jurídica dos *softwares*

Neste tópico expõe-se ,resumidamente, a evolução da doutrina quanto à inclusão do *software* no conceito de mercadoria, inclusive quando sua comercialização é feita mediante *download*. Em seguida é apresentada a posição do STF e outros tribunais.

#### Doutrina

Muito embora os *softwares* tenham o seu próprio regramento oriundo da lei n° 9.609//98, que os consagrou como sendo bens imateriais, intelectuais e intangíveis, ainda resta uma forte discussão sobre a natureza jurídica dos programas de computador. Podemos enquadrar os *softwares* como mercadoria ou serviço? Ou seria detentor de ambas as naturezas ?

É o que se pretende verificar a seguir.

Primeiramente, quanto ao conceito de mercadoria, vários autores compartilham da ideia de que o bem corpóreo é um elemento essencial para a caracterização do mesmo. Entre eles José Eduardo Soares de Melo<sup>140</sup> diz que :

(...) Mercadoria, tradicionalmente é um bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante ,tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham

---

<sup>140</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. 18 p. Apud. MACHADO, Hugo de Brito. Os Conceitos de produto e mercadoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 92-97.

qualificações diversas, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.(grifo meu)

Porém, outra corrente doutrinária, adotada por Marco Aurélio Greco,<sup>141</sup> inclui no entendimento de mercadoria, os bens incorpóreos, para ele:

O exame do artigo 191 do Código Comercial mostra que o legislador (que é de 1850) pretendeu abranger a totalidade do universo (...) contemplando as *res corporales* (coisas móveis, portanto tangíveis) e também as *res incorporales* assim entendidas aquelas que são criações do ordenamento jurídico (títulos, ações de companhias etc). (...) Isto nos permite afirmar que no sentido do artigo 191 foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos) que fossem objetos de negócios jurídicos de que participassem comerciantes. Portanto, na sistemática do Código comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos ,como bens incorpóreos.

Observa-se que a análise de Marco Aurélio Greco foi realizada ainda com base no já revogado Código Comercial, defendendo que o conceito de mercadoria apresentado no artigo 191, já incluía o bens incorpóreos. Posteriormente, Código Civil de 2002 incorporou no Livro II da parte especial o “Direito de empresa” o que não afetou a autonomia desse ramo do Direito<sup>142</sup>.A matéria comercial e Civil não se confundem no código civil, pois o a teoria da empresa não revoga a dicotomia do Direito privado<sup>143</sup>. Na verdade, acaba por ampliar a abrangência do Direito Comercial já que as normas relativas às atividades empresariais passam a tratar de atividades econômicas anteriormente destinada ao regime civil, pela teoria dos atos do comércio<sup>144</sup>. Assim, a interpretação restritiva do artigo 191, do revogado Código Comercial, no sentido de que somente bens móveis poderiam ser incluídos no conceito de mercadoria fica afastada em face do conceito de empresa, que conforme o art. 966 do Código Civil considera empresa a “atividade econômica para a produção ou circulação de bens ou serviços”.

---

<sup>141</sup>GRECO, Marco Aurélio.**Internet e Direito**.2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. P 86-87

<sup>142</sup>COELHO, Fábio Ulhoa.**O Direito Comercial e a legislação complementar anotados**.10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P 17.

<sup>143</sup>COELHO, Fábio Ulhoa.**O Direito Comercial e a legislação complementar anotados**.10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P 19.

<sup>144</sup>NEGRÃO, Ricardo.**Manual de Direito Comercial e de Empresa:Teoria Geral da Empresa e Direito Societário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P 45.

Voltando ao conceito de mercadoria, a inclusão dos bens incorpóreos também é defendida por Vicente Bagnoli<sup>145</sup>, com apoio do texto constitucional:

O conceito de mercadoria recepcionado pela constituição federal de 1988 inclui somente os bens corpóreos ? Eu penso que não! O mesmo bem que antigamente era adquirido por tradição física hoje pode ser adquirido virtualmente, o que não lhe retira a qualidade de mercadoria(...). Pode-se dizer que o conceito de mercadoria sofreu “mutação” do conceito constitucional de mercadoria.

Com o conceito de mercadoria apresentado podemos analisar se os programas de computador podem ser enquadrados nesta categoria.

Para alguns doutrinadores, os *softwares* não podem ser enquadrados como mercadoria, pois possuem a mesma proteção jurídica dada aos direitos autorais, estando sujeitos a contratos de cessão de uso. Neste sentido afirma Marilene Talarico Martins Rodrigues<sup>146</sup>: “Por disposição legal, o *software*( programa de computador) está na proteção da propriedade intelectual, outorgada às obras literárias, artísticas ou científicas, ou seja, está amparado pelo direito autoral”.

Um pouco mais a frente a autora conclui que bens incorpóreos não são mercadorias quando diz <sup>147</sup>:“Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS”

Outro doutrinador que também vai ao encontro do pensamento de que *softwares* não são enquadrados como mercadoria é Francisco de Assis Alves<sup>148</sup>:

A única diferença existente entre o comércio eletrônico e tradicional reside no fato de não existir a presença física do comprador no estabelecimento comercial. Assim, surge o problema no que se refere à tributação de bens intangíveis. É quase impossível identificar o fato gerador, é o que acontece, por exemplo, nas vendas de *softwares*.

---

<sup>145</sup>BAGNOLI, Vicente. **Direito Economico**.6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. P 77

<sup>146</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 382

<sup>147</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 384

<sup>148</sup>ALVES, Francisco de Assis. **O comércio eletrônico dos bens tangíveis e intangíveis**.In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 181

Newton de Lucca<sup>149</sup> também corrobora esta opinião:

Temos com isso, um primeiro fator indicativo de que, com a atual legislação positivada, não parece possível tributar programas de computador obtidos mediante *download*, pois inexistente uma realidade corpórea, à qual se possa emprestar o conceito de mercadoria. (...) Impossível parece ser a tributação da ocorrência do fato gerador nestas situações, em face do princípio da estrita legalidade tributária.

Porém, essa argumentação é rebatida por Marco Aurélio Greco<sup>150</sup>, como já mencionado para o qual o fato de a circulação jurídica do *software* ocorre mediante contrato de cessão de uso, não o exclui do conceito de mercadoria:

“Afirmar que o *software* não estaria alcançado por uma tributação que atinja mercadorias porque o *software* não é objeto de venda mas de contratos de cessão de uso, também não é argumento suficiente para eliminar as dúvidas e perplexidades. Ou seja, a figura da cessão de uso não é suficiente para descaracterizar o bem como mercadoria, nem para excluí-lo do âmbito de aplicação do artigo 191 do código comercial.”

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Sérgio Kawasaki<sup>151</sup> também adotam essa interpretação:

Pode-se concluir que os bens intangíveis, como o caso dos *softwares* poderiam, em tese, ser caracterizados como mercadorias para fins de incidência de um tributo sobre o consumo como o ICMS.

Por último, nas palavras de Fernando Facury Scaff<sup>152</sup>:

---

<sup>149</sup>LUCCA, Newton de. **Comércio eletrônico impróprio ou indireto**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 148-153

<sup>150</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. P 91-92

<sup>151</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Aquisição de software através do sistema de download. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 307

<sup>152</sup> SCAFF, Fernando Facury. **A tributação do software adquirido por download**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 411

A regra geral no Brasil é que a compra e venda de mercadorias seja tributada por ICMS. O *software* é inegavelmente uma mercadoria. (...) Uma vez que a transação se procederá como uma outra qualquer mercadoria. (grifei)

Por fim, Helenilson Cunha Pontes<sup>153</sup>, mostra que a tributação das operações de *software* indicam uma necessidade de reavaliar certos paradigmas tributários. Pois, o mesmo autor entende, que não seria justo uma empresa ser contribuinte do ICMS, e assim, ter todos os deveres acessórios de contribuinte deste imposto, e por outro lado, uma empresa que oferece o mesmo serviço esteja fora de tributação, pelo simples fato de o programa não possuir nenhum suporte físico. Caso isso ocorra, seria um claro desrespeito aos mais elementares princípios da justiça fiscal e uma notória demonstração de arcaísmo legislativo.

Portanto, neste caso já houve a abrangência constitucional do conceito de mercadoria, desta forma podemos afirmar que houve uma inclinação conceitual a entender que os programas de computador são detentores da natureza mercantil e assim podem ser incluídos no domínio do conceito de mercadoria.

### Jurisprudência

Além dos doutrinadores apresentados, também a jurisprudência brasileira indica que se encaminha no sentido de enquadrar os *softwares* como mercadoria, mesmo no caso de sua venda mediante transmissão eletrônica de dados.

A primeira unidade federativa a tentar solucionar a problemática foi o Mato Grosso, através da lei nº 7.098/98, que prevê que as vendas de *softwares* via *download*, são passíveis de ICMS. O entendimento era que o programa de computador é uma mercadoria e independe do fato de possuir suporte físico, ou de ser transmitido eletronicamente. A referida lei foi objeto de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI 1.945/98), contudo o plenário manteve em vigor a lei, ao negar a liminar para suspendê-la. A tese vencedora seguiu o entendimento do ex-ministro Nélson Jobim, a qual se baseou na autonomia entre os entes federativos, porque a ação do Mato Grosso em instituir o tributo está dentro de suas prerrogativas constitucionais. Nas palavras do ex ministro Nélson Jobim: “O tribunal não

---

<sup>153</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P 360

pode se furta a abarcar situações novas, consequências concretas no mundo real, com bases em premissas jurídicas que não são totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite a abertura dos dispositivos da constituição para que possam se adaptar aos novos tempos, que eram antes imprevisíveis.

Portanto, a inclusão dos bens incorpóreos no conceito de mercadoria, mesmo no caso de transmissão eletrônica, possui respaldo na jurisprudência brasileira. É o que firmou-se na ADI 1945, onde o Ministro Nelson Jobim teve sua tese vencedora, nas palavras dele :

“A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa. (...) Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa. Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador. Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um “mundo digital”. A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital. Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária.(grifei)

Assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) , entendeu que a ausência do “corpus mechanicum” não descaracteriza o conceito de mercadoria; que nesses casos há circulação do bem, e por isso, é possível a tributação por ICMS.

Portanto, podemos entender que, por mais que ainda haja controvérsias sobre o conceito de mercadoria, esta é um bem que pode ser objeto de compra e venda, ou seja, com destinação comercial, tendo finalidade lucrativa, e que, através das doutrinas e jurisprudência apresentadas, podemos aceitar como possível a inclusão dos bens incorpóreos no conceito de mercadoria.

É necessário ainda ressaltar que quando ocorre a tradição física do *software*, sendo de prateleira ou customizável, há a incidência tributária, como visto no último tópico. Partindo desse lógica não faria sentido que pela mera mudança da forma da tradição, não se cobrasse ICMS ou ISS na venda dos aplicativos. Pois, tanto a venda de aplicativos via

*download*, quanto a venda de *softwares* de maneira física, estariam em situação de equivalência e segundo o princípio da isonomia tributária, não pode haver cobrança desigual entre contribuintes dentro de uma mesma situação fática<sup>154</sup>. Isso levaria o vendedor de *softwares* via suporte físico a uma clara desvantagem econômica, indo de encontro ao princípio apresentado. Logo, não há como se falar em não incidência tributária apenas pelo meio em que se dá o negócio jurídico.

### 3.3.2 Conflito de competência nas operações com *software* via *download*.

Outrossim, existem dois convênios de ICMS, aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que versam sobre o assunto. O Convênio 181/2015 de dezembro de 2015, autoriza vários estados a cobrarem o ICMS e também estabelece o percentual mínimo da alíquota na cobrança do imposto sobre venda de *softwares*, que após as análises dos critérios no segundo capítulo, torna-se claro que, ao incidir o ICMS está sendo enquadrado como mercadoria, pois o critério material de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias<sup>155</sup>.

O convênio do ICMS 181/15 em sua primeira cláusula diz:

**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

Segundo o Conselho Nacional da Política Fazendária o objetivo deste convênio é unificar a tributação. Pois, o convênio colocaria fim à discussão sobre qual seria a alíquota mínima nas operações envolvendo *softwares*, antes dele muitas unidades federativas tinham

---

<sup>154</sup>CASSONE, Vittorio. **DIREITO TRIBUTÁRIO**.16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. P 185

<sup>155</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5º edição. Saraiva, 2015. P 299

sua própria legislação, o que teve fim com a assinatura do compromisso firmado pelo convênio.

Temos também o Convênio 106/17 de 29 de outubro de 2017, que disciplina especificamente os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferências eletrônicas, trata especificamente da comercialização por meio de transferência eletrônica de dados:

**Cláusula primeira:** As operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados<sup>156</sup> comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. (Grifei)

O convênio de ICMS 106/17, que entra em vigor em 1º de abril de 2018, visa disciplinar algumas questões não discutidas no anterior. Uma delas é que a partir de agora o contribuinte do imposto estadual será a pessoa jurídica detentora do site ou da plataforma responsável que realize a venda ou a disponibilização. A ideia aqui é solucionar uma problemática antes instaurada, pois como sabemos atualmente a maioria dos *softwares* são adquiridos do exterior, e o que ocorria era uma bitributação. Antes desta solução, os *softwares* eram tributados na venda e na revenda, ferindo assim o princípio da não cumulatividade<sup>157</sup>.

A cláusula terceira estabelece que o imposto será recolhido nas saídas internas na “unidade federada” onde é domiciliado ou estabelecido o aquirente do bem ou mercadoria digital<sup>158</sup>. Discute-se, porém, se tais disposições são constitucionais, visto que doutrinadores

---

<sup>156</sup> Aqui há um ponto a ser esclarecido, ao tratar de software adaptados, os Convênios de ICMS acabaram por gerar uma discussão conceitual, pois para a grande parte da doutrina softwares sob encomenda e softwares adaptados eram sinônimos. Contudo, já no ano de 2017 a Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Solução de consulta vinculada nº 8.056/17 entendeu que adaptações são ajustes feitos no programa, para que o software possa atender as necessidades de um determinado cliente. E que tais adaptações não configuram a encomenda de um programa. Porém, caso as adaptações passem de um mero ajuste, e implique no desenvolvimento de um programa, configurada estará a prestação de um serviço. Assim, ao tratar as maiores adaptações como prestação de serviço, deve-se entender que são tributáveis por ISS, como veremos a seguir.

<sup>157</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e Princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. P 59

<sup>158</sup> **Cláusula terceira** O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o aquirente do bem ou

afirmam que deveria ser estabelecidas por intermédio de lei complementar. No entanto, enquanto não ocorrer a declaração de inconstitucionalidade entende-se válida esta legislação.

Deste modo, diante do exposto, podemos entender que os Convênios de ICMS 181/15 e 106/17, deixam claro que os *softwares* de prateleira são enquadrados como mercadoria, mesmo quando as operações de venda são realizadas mediante *download*. Pois ao autorizar que os estados possam cobrar ICMS, o Convênio 181/16 foi ao encontro do critério material deste imposto.

A seguir apresentamos duas situações em que se manifesta conflito de competência.

Inicialmente, cabe verificar as hipóteses em que os *softwares* não são mercadoria, mas serviços, e, assim enquadram-se na lista anexa à Lei Complementar 116/03.

Conforme determinou o art 156, inciso III da Constituição, a lei complementar 116/03, que define os serviços de qualquer natureza, já inclui, conforme a nova redação da lei complementar 157/16, a elaboração de programas de computador:

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets, smartphones** e congêneres

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

A lei complementar 157/16, adicionou um novo item:

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

Assim, essas normas constitucionais e complementares visam delimitar as competências municipais e estaduais.

Vamos examinar aqui, a possibilidade de surgir o conflito de competência em duas situações.

A)

---

mercadoria digital.

Primeiramente, observa-se que o mencionado item 1.09, da lei complementar 116/03 ao tratar da disponibilização de *softwares* especifica que se trata de “disponibilização sem cessão definitiva”. Verifica-se de outra parte, que o Convênio ICMS 106/17 também prevê a hipótese de disponibilização de programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, por meio de sites ou plataformas eletrônicas<sup>159</sup>. Com a publicação deste convênio surgiram logo dúvidas no âmbito das administrações tributárias nos municípios e nos estados quanto a correta interpretação.

Considera-se que na interpretação das normas de incidência de ICMS e ISS, deve-se levar em conta que na essência o primeiro incide em operações relativas a mercadorias e o segundo na prestação de serviços.

A Constituição visando evitar conflitos de competência determinou no inciso III, do art. 156. que os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, no campo de incidência do ICMS determinou que serão definidos em lei complementar, que é a atual lei complementar 116/03.

Ora, tendo-se em vista que no item 1.09 somente se enquadra os casos disponibilização sem cessão definitiva, não poderão os estados invadir este campo de incidência. Por sua vez os municípios não poderão tributar com ISS, a cessão definitiva de programas, mesmo no caso de disponibilização.

Entende-se, assim, que a interpretação que evitará o conflito de competência é a de que não ocorre a incidência do ICMS nos casos que se enquadram no item 1.09 da Lei Complementar 116/03, alterada pela Lei Complementar 157/16, ou seja, na hipótese de disponibilização *sem cessão definitiva*. Inclui-se nesta interpretação a hipótese de utilização do programa “na nuvem”, ou seja, através da internet (*Streaming*). Sendo que, adotando-se o mesmo raciocínio, caberá ICMS se houver cessão definitiva. Em caso contrário, haverá incidência do ICMS.

Cabe observar que a base de cálculo possibilitará a verificação de que se trata de cessão definitiva ou não.

---

<sup>159</sup>**Cláusula terceira** :O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

B)

A segunda situação de conflito de competência ocorre pela interpretação da lei 13.701/03 do município de São Paulo, no sentido de que o subitem 1.05 permite a tributação por ISS na transferência eletrônica de dados mesmo no caso de *softwares* de prateleira.

É o que consta do Parecer Normativo SF nº 1 de 18.07.2017 da Fazenda do Município de São Paulo, o qual esclarece que ocorre a incidência do ISS nos programas de computador, tanto adquiridos por *download*, quanto os instalados de servidores externos. Nas palavras do fisco:

Este Ato dispõe sobre a incidência do ISS nas prestações de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo. O serviço se enquadra no subitem 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) da lista de serviços de que trata a Lei 13.701, de 24-12-2003. O enquadramento tratado neste Parecer Normativo independe de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (“software por encomenda”) ou ser padronizado (“software de prateleira ou ‘off the shelf’”).

De acordo com esse entendimento, o licenciamento ou cessão de uso de programas de computador por qualquer meio, independentemente de haver personalização do *software* às necessidades específicas do adquirente, são considerados serviços enquadrados no subitem 1.05 da lei 116/03. Sendo assim, para o município de São Paulo, o *Software* de prateleira e o *software* sob encomenda são tributáveis por ISS.

Em seu preâmbulo o parecer deixa claro que ideia é unificar o entendimento sobre enquadramento tributário dos *softwares*, tanto dos licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ou quando instalados em servidor externo. O preâmbulo ainda afirma que o parecer também busca trazer uma maior segurança jurídica aos agentes públicos e contribuintes. Porém não é o que ocorre.

O maior problema está em seu artigo 2º :

Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (“software por encomenda”) ou ser padronizado (“software de prateleira ou ‘off the shelf’”). (Grifei)

Assim, para o município de São Paulo tanto os *softwares* de prateleira, quanto os sob encomendas são tributáveis por ISS. Porém, ao fazer isso a Fazenda municipal de São Paulo está desconsiderando todo o entendimento doutrinário acima apresentado, o qual entende os *softwares* como mercadoria, e assim, sendo tributáveis por ICMS, salvo quando se caracterizar a prestação de serviços.

Portanto, tal entendimento leva ao conflito de competência, porque resulta de uma interpretação da lei complementar 116/03 no sentido de que esta incluiria, com o que não se concorda neste trabalho, os *Softwares* de prateleira no campo do ISS, em sentido contrário à jurisprudência, principalmente a ADI 1945/1998, que deixa claro o posicionamento da jurisprudência brasileira, de que *softwares* padronizados e comercializados são enquadrados como mercadoria, mesmo quando por meio da transmissão eletrônica de dados. Tal interpretação se contrapõe também aos convênios citados. O que leva a permanecer o conflito de competência.

Embora o próprio Estado de São Paulo, através do CAT 04 de 20 de setembro de 2017, tenha entendido por não adotar o entendimento do parecer normativo apresentado, dizendo que apenas incide ISS no desenvolvimento de *software*, e não ICMS, como dito no parecer. Este pensamento não necessariamente será seguido por outras unidades federativas, o que demonstra uma certa “esquizofrenia” do sistema tributário.

Com o conflito gerado restará ao contribuinte uma forte insegurança jurídica, diante de duas competências tributárias para o mesmo fato gerador. Logo, diferentemente do apresentado em seu preâmbulo, o parecer não traz nenhuma segurança jurídica, apenas projeta aos contribuintes uma zona de incerteza.

Encaminhado-se para o encerramento deste capítulo podemos dizer que o caminho seguido pela jurisprudência tem sido o de que a incidência deve variar de acordo com a padronização ou não do *software*.

Para mostrar a posição atual da jurisprudência brasileira transcreve-se aqui duas ementas ,a primeira do STJ, relativa ao Resp 493.251, julgado em 2014 :

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 126, 458 E 535 DO CPC. INEXISTENTE. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. PRODUÇÃO DE PROGRAMAS PERSONALIZADOS. CONTRIBUINTE DE ISS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a alegada violação dos arts. 126 e 458, II e III, e 535 do CPC, tendo em vista que o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. Cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.

3. Tendo a Corte de origem concluído, com base no contexto fático dos autos que a parte recorrente desenvolve programas personalizados de computador, o que atrai a incidência de ISS, entendimento contrário demandaria a incursão no conjunto probatório dos autos impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 493.251/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 22/05/2014) (grifei)

A segunda é oriunda do TJSP, já do ano de 2017 :

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – ISS – "*Software de prateleira*" – Não incidência do tributo municipal, conforme precedentes do STF e do STJ, nas hipóteses em que inexista personalização da mercadoria, pouco importando considerar, nestas circunstâncias, a necessidade de licenciamento – Item 1.05 da Lista de Serviço anexa à LC 116/03 que há de ser interpretado de acordo com a regra matriz do fato gerador do imposto sobre serviço – Recurso provido com observação.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2027741-88.2017.8.26.0000; Relator (a): Luiz Sergio Fernandes de Souza; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/11/2017; Data de Registro: 30/11/2017) (Grifei)

Ao concluir-se que os *softwares* que não são bens de produção em massa, nem de revenda, não constituem mercadoria, entende-se que em contrapartida há uma outra interpretação jurisprudencial no caso de *softwares* de prateleira, incluindo sua comercialização mediante *download*, podendo este ser enquadrado como mercadoria.

Diante da clara controvérsia jurídica, ainda no ano de 2000, o doutrinador Marco Aurélio Greco dizia que a subjetividade dos conceitos levará o *software* a ser tributado de acordo com sua especificidade, nas palavras dele<sup>160</sup>:

Desta ótica, o *software*, em princípio pode estar abrangido pelo conceito de mercadoria utilizado na Constituição Federal. Afirmo “em princípio”, pois suas configurações como mercadoria não é puramente ontológica, mas supõe a natureza de uma atividade realizada por alguém que o tenha como objeto. Assim, o *software* poderá ser objeto de puras prestações de serviços( por exemplo, o serviço de elaboração de um programa por encomenda) como poderá ser uma mercadoria se for objeto de uma atividade comercial exercida mediante negociações no mercado que o tenham por objeto. Em suma, o equacionamento da questão envolve matéria de fato e avaliação das circunstâncias concretas específicas que envolvem cada situação.

Assim, mostra-se evidente a posição da doutrina, da jurisprudência e da legislação brasileira, que visualizam os programas de computador como mercadoria e serviços, a variar sua tributação de acordo com a sua especificidade. Sendo *Softwares* de prateleira tributáveis por ICMS, incluindo-se sua venda por *download*, enquanto os *Softwares* sob encomenda são tributáveis por ISS.

É necessário ainda ressaltar que quando ocorre a tradição física do *software*, sendo de prateleira ou customizável, há a incidência tributária, como visto no último tópico. Partindo desse lógica não faria sentido que pela mera mudança da forma da tradição, não se cobrasse ICMS ou ISS na venda dos aplicativos. Pois, tanto a venda de aplicativos via *download*, quanto a venda de *softwares* de maneira física, estariam em situação de equivalência e segundo o princípio da isonomia tributária, não pode haver cobrança desigual entre contribuintes dentro de uma mesma situação fática<sup>161</sup>. Isso levaria o vendedor de *softwares* via suporte físico a uma clara desvantagem econômica, indo de encontro ao

---

<sup>160</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. P 94

<sup>161</sup>CASSONE, Vittorio. **DIREITO TRIBUTÁRIO**, 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. P 185

princípio apresentado. Logo, não há como se falar em não incidência tributária apenas pelo meio em que se dá o negócio jurídico.

Uma possível solução para esse conflito seria a instituição do Imposto Único (IVA). O Imposto Único é uma proposta de reforma tributária, que propõe a substituição de todos os tributos por apenas um sobre as operações financeiras, cobrado sobre cada parte de uma transação bancária<sup>162</sup>. Assim, com a instituição de uma única forma de cobrança, não haveria de se falar conflito de competência, pois o IVA abarcaria todas as possibilidades. Porém, essa alteração tributária daria um alto poder político aos bancos, que ficariam responsáveis pelo recolhimento e fiscalização do imposto<sup>163</sup>. Além disso, a instituição de um único imposto impediria o Estado de usar a tributação como uma forma de estímulo ao consumo de um determinado produto<sup>164</sup>. Então, por mais que o IVA possa ser visto como uma solução, entende-se que sua instituição traria poucos benefícios, assim tornando-se inviável. Verificou-se que o conflito de competência entre estados e municípios, ficou solucionado pela jurisprudência e pela maior parte da doutrina, no sentido de que, quando mercadorias incidirá ICMS, e quando há prestação de serviço incidirá ISS (Prateleira e encomenda). Posteriormente, desenvolveu-se venda de *softwares* através de transmissão eletrônica. Alguns municípios entendiam que caberia ISS, mas a melhor interpretação é a de que o fato da operação ocorrer por *download* não altera a natureza jurídica do *software* padronizado como mercadoria ou como serviço, que ocorre somente se houver encomenda. Registre-se que a ADI 5576 proposta pela CNS (Confederação Nacional de Serviços) está pronta para ser julgada; nela fica claro que municípios contestam a incidência de ICMS, mas o que se verifica é que haverá ICMS somente no caso de venda de *software* padronizado, garantindo-se a competência municipal relativa a serviço, preservando-se a ordem constitucional.

---

<sup>162</sup>PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Pág 337

<sup>163</sup>LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. Pág 59.

<sup>164</sup>LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. Pág 59.

## Conclusão:

No final dos anos 90 e início dos anos 2000, a jurisprudência dos tribunais superiores tratou de fixar os referenciais que serviram como base para a seguinte conclusão: nas operações relativas à Software de Prateleira incide ICMS, Software sob encomenda incide ISS.

Porém, com o passar dos anos e a evolução da tecnologia uma nova ferramenta surgiu: O Download. A popularização do sistema de download fez com que os conceitos utilizados pela jurisprudência para caracterizar os softwares ficassem ultrapassados, constituindo assim, o primeiro grande entrave na questão.

A questão girava em torno da ausência de suporte físico, o que para alguns descaracterizaria o conceito de mercadoria, com isso restava aos aplicativos via download o conceito de software por encomenda. Porém, a maioria dos aplicativos são disponibilizados, ainda que por download, por para um grande número de pessoa, o que o caracterizaria como software de prateleira . Causando assim, uma confusão conceito.

Porém, essa argumentação não se sustenta, principalmente pelo que foi apresentado na ADI 1945, na qual houve o entendimento de que o ICMS pode incidir sobre *softwares* ainda que adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, sustentando que, se o fato de ser o bem incorpóreo obstasse a incidência do ICMS, o imposto não poderia ser cobrado nem mesmo na aquisição de *software* de prateleira, visto que nesse caso, não se está adquirido o CD ou DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Temos também o Convênio ICMS 181/2005 que autoriza diversos Estados a cobrar o ICMS na venda de softwares, inclusive por meio da transferência eletrônica de dados.

Quanto a cobrança do ISS, a nova lei complementar 167/16 tratou de pacificar essa questão. Ao adicionar o item 1.04, e assim tratar sobre a elaboração de programas de computador, houve ali a pacificação da problemática. Podemos entender que a lei foi ao encontro do entendimento doutrinário e jurisprudencial brasileiro. Pois, o ISS incide sobre

serviços e pelas definições que foram ao longo do trabalho apresentadas, podemos entender que a elaboração de um programa de computador o qualifica como *software sob encomenda*, sendo assim tributável pelo ISS.

Porém, este entendimento ainda não está pacificado, temos como exemplo o parecer normativo SF 01/17, no qual o município de São Paulo desconsiderou toda a argumentação trazida e entendeu que tanto os softwares de prateleira, quanto os sob encomenda são tributáveis por ISS. Esta decisão levou a um choque normas, principalmente quanto ao Convênio de ICMS 181/2015.

Com isso, até o fechamento deste trabalho uma ADI já foi proposta a fim de solucionar parte da problemática. A ADI 5659 foi ajuizada no dia 13 de março de 2017, e tem como objetivo a declaração de inconstitucionalidade dos Convênios de ICMS 181/15 e 106/17. No entendimento do impetrante, as operações de softwares já estão arroladas no âmbito de incidência do ISS, e assim, não haveria em se falar de incidência de ICMS. Outro ponto levantado pela ADI é que não caberia a um Convênio tratar sobre o assunto, mas sim uma lei complementar.

De todo exposto, conclui-se que, por mais , que eu entenda que trazer os softwares para a esfera dos direitos autorais traria uma maior liberdade para os contratantes, não há como negar que há sólidos argumentos para a venda de softwares seja tributada, por ICMS ou ISS, dependendo do grau de padronização, pouco importando o meio em que ocorre, seja por suporte físico ou transmissão de dados.

Portanto, salvo uma mudança legislativa e jurisprudencial, que pode ocorrer, este é o caminho tributário que veremos nos próximos anos.

## Referências :

### a) Bibliografia :

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Pág 110
- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Pág 112
- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Pág 112
- ALVES, Francisco de Assis. **O comércio eletrônico dos bens tangíveis e intangíveis**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 181
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Aquisição de software através do sistema de download. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 307
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 136.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 22ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 136.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 22nd edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 194.
- ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 430
- ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 434
- BAGNOLI, Vicente. **Direito Economico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pág 77
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Tributo na história : da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, pág 320.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág132.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág134 .
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág181.
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos Sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág.122
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos Sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág.75
- BIFANO, Elidie Palma. **O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pág 218
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, pág. 60.
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, pág. 61.
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, pág. 61.
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. Atlas, 02/2016, pág. 61.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva, 2017. pág. 898.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: Uma visão crítica**. 3. ed. São Paulo: Elsevier, 2008. Pág 357

- CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 5ª edição.. Saraiva,2015. Pág 302.
- CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 5ª edição.. Saraiva,2015. Pág. 303.
- CARNEIRO, Cláudio. Impostos federais, estaduais e municipais. 5º edição. Saraiva, 2015. Pág 299*
- CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e Princípio da neutralidade tributária**.São Paulo: Saraiva, 2013.Pág 203
- CARVALHO, Osvaldo Santos de.**Não cumulatividade do ICMS e Princípio da neutralidade tributária**.São Paulo: Saraiva, 2013. *Pág 59*
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 180.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 180.
- CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 278.**
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, pág 43.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 165.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 165.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 43.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017. p. 338.
- CARVALHO, Paulo Barros.**Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 180.
- CARVALHO, Paulo Barros.**Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. Pág 14
- CARVALHO, Paulo Barros.**Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 316.
- CARVALHO, Paulo Barros.**Curso de direito tributário**, 28ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 319.
- CARVALHO, Paulo Barros.**Curso de direito tributário**, 28ª edição., 28th edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 166.
- CASSONE, Vittorio. **DIREITO TRIBUTÁRIO**.16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. Pág 185
- CHIESA, Clélio. A Comercialização de Programas de Computador : A Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico? **In** PAESANI, Liliana Minardi.**Direito e Internet**:Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Pág 89
- CHIESA, Clélio. A Comercialização de Programas de Computador : A Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico? **In** PAESANI, Liliana Minardi.**Direito e Internet**:Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Pág 88
- COELHO, Fábio Ulhoa.**O Direito Comercial e a legislação complementar anotados**.10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág 17.
- COELHO, Fábio Ulhoa.**O Direito Comercial e a legislação complementar anotados**.10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág 19.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro et al (Org.).**Segurança jurídica**: Irretroatividade das decisões judiciais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. 3 v. Pág 15
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: forense, 2015. Pág 538

- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário: Teoria e Prática**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. Pág 78
- CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. Pág. 37
- CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. Pág. 38
- CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2012. Pág 84.
- DEL PRIORE, Mary, VENANCIO, Renato. **Uma breve história do Brasil**. São Paulo : Editora Planeta do Brasil, 2010. Pág 7.
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pág 17
- FERREIRA, Aurélio. **Aurélio século XXI: Dicionário da Língua Portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. Pág. 1876
- FERREIRA, Benedito. A história da tributação no Brasil Causas e Efeitos. Brasília, pág 32, 1986 Apud. BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e o reflexo no atual regime tributário de energia elétrica**. 2012. 1 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Cap. 1.
- Ferreira, Benedito. **A história da tributação no Brasil- causas e efeitos**, Brasília. Pág 70
- Ferreira, Benedito. **A história da tributação no Brasil- causas e efeitos**, Brasília. Pág 17
- FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de Software**. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 72
- FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de Software**. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 44
- FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de Software**. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 45.
- FURTADO, Wilson; FURTADO, Cristine Schreiter. **Dos contratos e obrigações de Software**. São Paulo: Iglu Editora, 2004. Pág 72.
- GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A tributação de software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág 52
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo : Dialética, 2000. Pág 13
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo : Dialética, 2000. Pág 62
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 86-87
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 91-92
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 94
- BIFANO, Elidie Palma. **O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pág 219
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 96
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 213
- Harada Kiyoshi . **ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. pág. 62
- Harada, Kiyoshi **ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. pág. 85.
- Harada, Kiyoshi . **ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. pág. 57.

- Harada, Kiyoshi .**ISS: Doutrina e Prática**, 2ª edição. Atlas, 09/2014. pág. 97.
- HARADA, Kiyoshi.**ICMS - Doutrina e Prática**. Atlas, 04/2017. pág. 16.
- HARADA, Kiyoshi.**ICMS:Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017. pág 133
- HARADA, Kiyoshi.**ICMS:Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017. pág 173
- HOMSY, Leonardo; CUNHA, Isabel. Tributação de operações de aquisição de softwares via *download*.**Revista Tributaria e de Finanças Publicas**,São Paulo, v. 3, n. 7, p.117-133, jul. 2017. Pág 122
- <https://www.priberam.pt/dlpo/download> . Acesso em 25/11/2017
- <https://www.significados.com.br/streaming/> . Acesso em 18/11/2017
- LUCCA, Newton de.**Comércio eletrônico impróprio ou indireto**.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Direito e Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 142
- LUCCA, Newton de.**Comércio eletrônico impróprio ou indireto**.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Direito e Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 144
- LUCCA, Newton de.**Comércio eletrônico impróprio ou indireto**.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Direito e Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 148-153
- MACHADO, Hugo Brito.**Manual de Direito Tributário**, 9ª edição. Atlas, 04/2017. pág. 293.
- MACHADO, Hugo de Brito .**Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, pág. 59.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**.2. ed. São Paulo: Dialética. Pág 92 .
- MARCONDES, Rafael Marchetti.**A Tributação dos Royalties do Petróleo**.São Paulo: Quartier Latin, 2015. Pág 172.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.**Guerra Fiscal:Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. Pág 100.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.**Guerra Fiscal:Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. Pág 15.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.**Guerra Fiscal:Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014. Pág 92
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**.2007. Pág 17
- MEDEIROS, Daniel H. de; MOCELLIN, Renato. **Aspectos da história do Brasil** : Colonia: [livro do mestre]. São Paulo: Ed do Brasil,1991.Pág 142
- MELO, José Eduardo Soares de.**ICMS:Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. 18 p. Apud. MACHADO, Hugo de Brito. Os Conceitos de produto e mercadoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Tributação na Internet**.7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 92-97.
- MICHAELIN.**Dicionário Prático Inglês- Português**.2. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009. Pág 100.
- NEGRÃO, Ricardo.**Manual de Direito Comercial e de Empresa:Teoria Geral da Empresa e Direito Societário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág 45.
- NICÁCIO, Antônio. História dos tributos, São Paulo,1999, p.46. Apud. BARROS, Fernanda Monteleone.**A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e o reflexo no atual regime tributário de energia elétrica**.2012. 1 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Cap. 1.
- PAESANI, Liliana Minardi.**Direito e Internet: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Pág 14.

- PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet: Liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Pág 15
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 351.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 363-364.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 365.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 165.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. Editora Saraiva, 2017, pág. 165.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. Editora Saraiva, 2017. pág. 351.
- PIMENTEL, Luiz Otávio. “**Propriedade intelectual : O Brasil e a OMC. Florianópolis: Diploma legal**, 2000. pág 71.
- PONTES, Helenilson Cunha. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 360
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 382
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 382
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Tributação na Internet**. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação e internet**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 384
- RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil: Parte Geral das Obrigações**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. Pág 320
- SAAVEDRA, Rui. A proteção Jurídica do *Software* e a Internet. Lisboa : Publicações Dom Quixote, 1998, pág 26, apud BELLINI, Bruna . **Software: ICMS x ISS : O tratamento dado a aplicativos desenvolvidos para dispositivos móveis**. 2014. pág 8. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2014 . Cap 1
- SAAVEDRA, Rui. A proteção Jurídica do *Software* e a Internet. Lisboa : Publicações Dom Quixote, 1998, pág 26, apud BELLINI, Bruna . **Software: ICMS x ISS : O tratamento dado a aplicativos desenvolvidos para dispositivos móveis**. 2014. pág 9. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2014 . Cap 1
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág 997
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág 994
- SABBAG, Eduardo. Princípio da Isonomia Tributária. In: BIANCHINI, Alice; GOMES, Luiz Flávio (orgs.) **Direito Tributário I**. Coleção Saberes do Direito. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 38
- SCAFF, Fernando Facury. **A tributação do software adquirido por download**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. Pág 411
- SCHIMITT, Anderson Marcelo. “**Não admitimos escusa alguma**”: **Confisco e recrutamento na Guerra dos Farrapos (1835-1845)**. São Leopoldo. RS: Oikos, 2016. pág 192
- SEGUNDO, Machado, Hugo de Brito .**Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, pág. 34.
- SEGUNDO, Machado, Hugo de Brito .**Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, pág. 35.
- SEGUNDO, Machado, Hugo de Brito .**Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, pág. 35.
- SEGUNDO, Machado, Hugo de Brito .**Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual**, 8ª edição. Atlas, 05/2014, pág. 35.

SILVA, Thais Soares da. **Aspectos do ICMS**. 2015. Disponível em: <<https://thisistata.jusbrasil.com.br/artigos/318102386/aspectos-do-icms>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Pág 12

Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Pág. 72

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000. Pág 104

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES E TEORIA GERAL DOS CONTRATOS**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. Pág 556

WACHOWICZ, Marcos . **“Regime Jurídico do Software no Brasil”**. Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Curitiba, ano XVI n. 14, 2001. Pág 35

WACHOWICZ, Marcos . **“Regime Jurídico do Software no Brasil”**. Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Curitiba, ano XVI n. 14, 2001. Pág 36

WOLKMER, Antônio Carlos. **Ideologia, Estado e Direito**. 5. ed. Florianópolis: Revista dos Tribunais, 2000. Pág 34.

#### B) Legislação :

BRASIL. Lei nº 9.610 , de 02 de fevereiro de 1998. Lei de Direitos Autorais, Brasília, DF; Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm). Acesso em 25/11/2017

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Brasília , DF; Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) . Acesso em 10/12/2017

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL. Lei nº 9609, de 19 de fevereiro de 1998. Lei dos programas de computador [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm) Acesso em 19/11/2017

BRASIL. Lei nº 9609, de 19 de fevereiro de 1998. Lei dos programas de computador [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm) Acesso em 19/11/2017

#### C) Artigos :

ECONOMIA DO COMPARTILHAMENTO. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Economia\\_do\\_compartilhamento&oldid=49228844](https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Economia_do_compartilhamento&oldid=49228844)>. Acesso em: 07 de Dezembro de 2017.

FRANCO JUNIOR, Hilário. **A Idade Média e o Nascimento do Ocidente**. Pág : 2 .Disponível em: <[http://marillac.g12.br/downloads/download\\_materias/ensino\\_medio/1EM\\_A\\_Idade\\_Media\\_Nascimento\\_Ocidente.pdf](http://marillac.g12.br/downloads/download_materias/ensino_medio/1EM_A_Idade_Media_Nascimento_Ocidente.pdf)>. Acesso em: 09 dez. 2017.

FRANCO JUNIOR, Hilário. **A Idade Média e o Nascimento do Ocidente**. Pág : 3 .Disponível em: <[http://marillac.g12.br/downloads/download\\_materias/ensino\\_medio/1EM\\_A\\_Idade\\_Media\\_Nascimento\\_Ocidente.pdf](http://marillac.g12.br/downloads/download_materias/ensino_medio/1EM_A_Idade_Media_Nascimento_Ocidente.pdf)>. Acesso em: 09 dez. 2017.

<http://computerworld.com.br/mercado-brasileiro-de-ti-movimenta-us-599-bilhoes-em-2015> . Acesso: 01/12/2017

MENDES, F. S.; CERROY, F. M. Economia Compartilhada e a Política Nacional de Mobilidade Urbana: Uma proposta de marco legal. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, Novembro/2015 (Texto para Discussão nº 185). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 07 de Dezembro de 2017.

SILVA, Thais Soares da. **Aspectos do ICMS**. 2015. Disponível em: <<https://thisistata.jusbrasil.com.br/artigos/318102386/aspectos-do-icms>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

*Software/oquehsoftware*<http://www.cic.unb.br/~jhcf/MyBooks/iess/> . Acesso em 07/12/2017