

**TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE POR ISS OU ICMS: ENTENDIMENTO DA
JURISPRUDÊNCIA SOBRE O ASSUNTO**

***SOFTWARE TAXATION BY ISS OR ICMS: JURISPRUDENCE UNDERSTANDING
ON THE SUBJECT***

Paola Gabriele Inda Teixeira¹

Fábio Ribas Kemerich²

Douglas Ferreira Luz³

Marcelo Carlos Zampieri⁴

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar a tributação sobre *softwares* no Brasil. Inicia com a conceituação do ISS e do ICMS. Prossegue analisando em qual das hipóteses está enquadrada a tributação de *softwares* à luz da jurisprudência nacional. Utiliza o método de abordagem dedutivo, método de procedimento monográfico e técnica de pesquisa bibliográfica. Conclui que o tipo de *software* é o que determina qual tributo incidirá.

Palavras-Chave: Tributação. *Software*. Entendimento jurisprudencial.

ABSTRACT

The present paper intends to analyze software taxation in Brazil. It starts addressing the ISS and ICMS incidence hypotheses. It continues by analyzing which of the hypotheses is the taxation of software in the light of national jurisprudence. It uses the deductive approach method, monographic procedure method and bibliographic research technique. It concludes that the type of software is what determines which tax will be levied.

Keywords: Taxation. *Software*. Jurisprudential understanding.

¹ Autora. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), pgit98@gmail.com

² Autor. Graduando em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), fabio81kemerich@gmail.com

³ Autor. Graduando em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), douglasfluz2@gmail.com

⁴ Orientador. Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (1995) e mestrado em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (2002). Atualmente é professor assistente da Universidade Federal de Santa Maria, professor da Faculdade de Direito de Santa Maria - FADISMA. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Tributário e Empresarial, mcarlozampieri@gmail.com

INTRODUÇÃO

A proposta deste trabalho é analisar o entendimento jurisprudencial nacional acerca da tributação de *softwares*. Este é um dos principais conflitos de competência tributária no país, especialmente no que diz respeito à aplicação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços (ISS).

Isto pois não é definido se o *software* é mercadoria em circulação ou serviço prestado. Por diversas vezes, tal incerteza acarreta em uma incidência simultânea de ambos os tributos. A fim de uniformizar o entendimento, os tribunais têm se manifestado a esse respeito.

O método de abordagem utilizado no presente trabalho é o dedutivo, o método de procedimento é o monográfico e a técnica de pesquisa é a bibliográfica. Partindo de premissas gerais sobre a incidência de tributos na comercialização de *softwares* no Brasil, busca-se identificar em decisões judiciais qual o entendimento jurisprudencial acerca do assunto. Para tanto, o trabalho está estruturado em dois tópicos. O primeiro aborda as características e hipóteses de incidência do ISS e do ICMS. O segundo analisa em qual das hipóteses se enquadra a tributação de *softwares*, de acordo com a jurisprudência nacional.

1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) E IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS)

O ISS é imposto de competência municipal, previsto no art. 156, III, da CF. É disciplinado pela LC 116/03, assim como pelo código tributário de cada município. Seu fato gerador é a prestação de serviços da lista anexa à LC 116/03, ainda que não constituam a atividade preponderante do prestador (RIBEIRO FILHO, 2019). A referida lista tem caráter taxativo, haja vista a competência tributária dos municípios, bem como as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A CF determina que a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes deste tributo cabe à LC, estando a legislação municipal a ela limitada. A incidência do referido imposto não está estritamente vinculada à denominação do serviço prestado, mas ao serviço propriamente dito. Embora taxativa, a lista de serviços admite leitura extensiva, permitindo que

serviços correlatos sejam enquadrados nos expressamente previstos, conforme decisão proferida no REsp 1.111.234/PR. Assim, prevalece a natureza do serviço, e não sua denominação.

O ICMS, por sua vez, é imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação. Tem previsão no art. 155, II da CF e é disciplinado pela LC 87/96. No Rio Grande do Sul, é normatizado pela Lei 8.820/89 e pelo Decreto 37.699/97.

Este imposto é a maior fonte de arrecadação dos estados e do Distrito Federal, conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (ROCHA, 2016). Sua origem no Sistema Tributário foi a Reforma Tributária proposta na EC 18/65. Com a CF, o imposto teve seu campo de incidência ampliado (HARADA, 2019, p. 11).

O inciso II, do art. 155, da CF inseriu o imposto na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, com regulamentação minuciosa, o que dificultou a ação dos legisladores infraconstitucionais. Nos estados, os legisladores ficaram imobilizados frente às imposições da lei regente do ICMS a nível nacional, a LC 87/96, conhecida como Lei KANDIR.

A tributação de *softwares* é um dos principais conflitos de competência tributária no país. A LC 116/03 prevê a cobrança de ISS para cessão e licenciamento de *software*. No entanto, o CONFAZ, pelo Convênio ICMS 181/15, estabeleceu novas regras de tributação, que preveem a incidência de ICMS sobre algumas operações do setor. Apesar disso, a comercialização de *softwares* não se encaixa absolutamente na definição clássica de serviço, tampouco na de produto. Para consolidar a prática tributária e evitar a bitributação, os tribunais vêm se manifestando a esse respeito (SOUZA, 2020).

2 A TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES* E A JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Uma grande dificuldade enfrentada pelo legislador quanto à tributação de *softwares* é a rapidez com que os meios de tecnologia da informação se propagam. Inicialmente, estes programas de computador eram considerados como “*softwares* livres”, pois seu código era disponibilizado para aqueles que o adquirissem. Entretanto, logo houve a migração para os

“*softwares* proprietários”, onde os usuários não mais possuíam o acesso ao código fonte (SILVA; ALMEIDA; MARTINS, 2017, p. 95).

A matéria dá lugar a um tipo particular de antinomia, a bitributação. Isto pois ICMS e ISS, apesar de serem impostos de competências diversas, incidem sobre o mesmo fato gerador. E este conflito não é recente: o STJ, ainda em 1995, decidiu, no RO 5.934/95-RJ, pela incidência de ICMS sobre os programas de computação feitos uniformemente e em larga escala. Assim, o *software* foi definido, nestes casos, como mercadoria de livre comercialização. Por outro lado, programas produzidos especificamente para determinado usuário configurariam prestação de serviço, levando à incidência do ISS.

O RE 176.626-3/SP, em 1998, foi o primeiro julgamento do STF quanto à tributação de *softwares*. A ação declaratória visava ao reconhecimento da não incidência do ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares*. Na decisão, o STJ reafirmou a tese de que *software* não é mercadoria, estando excluído da incidência do ICMS. Assim, a exploração econômica de programas de computador, por meio de contratos de licenciamento ou de cessão, estaria sujeita unicamente ao ISS.

Apesar disso, decidiu que seria admissível a incidência do ICMS sobre “a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como o chamado ‘*software* de prateleira’ (*off the shelf*)”. Em suma, apresentou a distinção entre *softwares* padronizados e individualizados, sendo os primeiros tributáveis pelo ICMS e os segundos pelo ISS (COSTA, 2009, p. 289; BARRETO et al., 2018).

Atualmente, um dos principais casos em andamento é a ADI 1.945/99. Seu diferencial é o de envolver a comercialização de *software* mediante *download*. A ação tem como objeto a Lei Estadual 7.098/98/MT, que estabelece normas atinentes ao ICMS e à tributação de *softwares*. Em 2010, a incidência de ICMS sobre *downloads* de *software* foi mantida em liminar indeferida pelo plenário do STF na ADI, reconhecendo que a falta de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito é irrelevante para a incidência do ICMS (POMPEU, 2020).

O RE 688.223/PR, ajuizado pela Tim Celular S/A, discute a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (*software*) desenvolvidos de forma personalizada. A operadora defende que não é cabível a tributação pelo ISS da referida hipótese, alegando não se tratar de uma prestação de serviço, mas sim de uma

obrigação de dar. O recurso está tramitando no STF e aguarda julgamento (NASRALLAH, 2020).

Recentemente, o TJRS se manifestou na AC 0095130-46.2019.8.21.7000/RS, onde foi discutida a incidência de ISS sobre a locação de programas de computador. Em seu voto, mencionando o RE 176.626-3/SP, o relator entendeu que a empresa não somente disponibilizava seu *software* aos clientes para locação, mas os personalizava, utilizando-se desse programa para prestar serviços além da simples cessão de uso. Portanto, decidiu-se pela incidência do ISS, mantendo-se a decisão de primeiro grau.

Buscando adequar-se à realidade dos sistemas computacionais, a jurisprudência brasileira divide os *softwares* em duas espécies: os de prateleira e os personalizados. Em relação ao primeiro, tem-se que sua produção é realizada em escala de produção, não se atendo às necessidades individuais de cada usuário, tampouco permitindo alterações. A segunda espécie de *software* é feita especialmente para determinado usuário. Logo, pode-se deduzir que tal procedimento não pode ser considerado mero produto, como é o caso do *software* de prateleira, mas verdadeira propriedade intelectual (SILVA; ALMEIDA; MARTINS, 2017, p. 96).

Diante do exposto, tem-se que a jurisprudência nacional definiu, até o momento, que quando um *software* é classificado como padronizado, ou seja, é produzido em larga escala e disponibilizado para qualquer usuário, estará sujeito à incidência de ICMS, por se tratar de mercadoria posta em circulação. Contudo, quando se tratar de *software* em que o usuário contrata um desenvolvedor para uma demanda específica, estará sujeito à incidência de ISS, pois se estará diante de um serviço prestado (DELLA GIUSTINA, 2019, p. 66).

CONCLUSÃO

As dificuldades enfrentadas pelo legislador quanto à tributação de *softwares* e a rapidez com que os meios de informática e tecnologia da informação se propagam refletem no entendimento jurisprudencial sobre o assunto. A fim de evitar a bitributação de *softwares* por ISS e ICMS, os tribunais vêm se manifestando a este respeito.

A decisão que inicialmente orientou a questão foi o RE 176.626/SP. Atualmente, ainda é muito relevante, tendo em vista que classificou os *softwares* em “de prateleira” e “sob

encomenda”. Assim, estabeleceu-se que incidiria ICMS sobre os *softwares* padronizados e ISS sobre os *softwares* personalizados.

Com a evolução da tecnologia, novas ferramentas foram surgindo, com destaque para o *download*, evidenciando a dificuldade jurisprudencial de acompanhar ao desenvolvimento da tecnologia. Este tema merece atenção especial, tanto é que a ADIn nº 1.945/MT tramita no STF desde 1999 à espera de decisão definitiva. Recentemente, a Tim Celular S/A ajuizou ação defendendo que não é cabível a tributação de cessão de direito de uso de *softwares* pelo ISS, por não se tratar de prestação de serviço, mas obrigação de dar. O recurso está tramitando no STF e também aguarda julgamento.

Conclui-se que, apesar de ter sido julgado há mais de vinte anos, o RE 176.626/SP ainda baliza consideravelmente a tributação de *softwares* no país. Entretanto, tendo em vista o constante avanço tecnológico, que apresenta situações peculiares à apreciação judicial, evidencia-se a necessidade de julgamento de ações em curso, bem como de maior clareza da legislação vigente, a fim de evitar a bitributação.

Destaca-se que a reforma tributária, em discussão no Congresso, configura oportunidade de apresentação de soluções a este conflito tributário, que depende há muito de um posicionamento concreto do Estado a seu respeito.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 3 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 3 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 1.111.234/PR 2009/0015818-9**. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 23 de setembro de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 350.300/PR 2013/0163594-8**. Relator: Ministro Sérgio Kukina, 03 de outubro de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5.934/RJ 1995/0032553-5**. Relator: Ministro Hélio Mosimann, 04 de março de 1996.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 10 de novembro de 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sessão plenária). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti, 26 de maio de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário nº 688.223/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux.

BARRETO, Paulo Ayres et al. **Observatório do TIT: conflitos de competência ISS X ICMS**. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-conflitos-de-competencia-iss-x-icms-16012018>. Acesso em: 3 set. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 3 set. 2020.

COSTA, Jacqueline Mayer da. Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o *software* no regime tributário brasileiro. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena**, Belo Horizonte, n. 1, 2009. Disponível em: <https://revistadocaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/search/authors/view?givenName=Jacqueline%20Mayer%20da&familyName=Costa&affiliation=&country=&authorName=Costa%20Jacqueline%20Mayer%20da>. Acesso em: 3 set. 2020.

DELLA GIUSTINA, Camila Gabriela et al. **A Tributação do Software: o conflito entre ICMS e ISS**. 2019. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/199453/TCC->

%20Vers%c3%a3o%20Final%20-%20postar.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 03 set. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

NASRALLAH, Amal. **STF irá julgar se incide ISS no licenciamento de softwares personalizados**. 2020. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2020/04/stf-ira-julgar-se-incide-iss-no-licenciamento-de-softwares-personalizados/>. Acesso em: 3 set. 2020.
POMPEU, Ana. **STF julga a partir de sexta modelo de tributação de softwares no Brasil**. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/stf-julga-a-partir-de-sexta-modelo-de-tributacao-de-softwares-no-brasil-16042020>. Acesso em: 3 set. 2020.

RIBEIRO FILHO, Kleber Sampaio. **ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e os Serviços Médicos**. 2019. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/issqn-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-os-servicos-medicos/>. Acesso em: 3 set. 2020.

ROCHA, André Ítalo. ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos. **Revista Exame**, São Paulo, n. 1120, ago. 2016. Disponível em: <https://exame.com/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>. Acesso em: 31 ago. 2020.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços Digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina Brasil, 2017.

SOUZA, Thiago. **Tributação de Software - ISS ou ICMS?**. 2020. Disponível em: <https://dootax.com.br/tributacao-de-software-iss-ou-icms/>. Acesso em: 3 set. 2020.