

Resolução de conflito de competência tributária existente entre o ISS e ICMS na comercialização de *softwares* de prateleira e personalizados

Raul Brum Manzoni Júnior
Giulia Jaeger Englert

RESUMO

O atual cenário do direito tributário brasileiro, no que concerne ao conflito de competência existente entre o ISS – Imposto sobre Serviços – e ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, e suas respectivas incidências na comercialização de programas de computador (*softwares*), tem levado ao Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça questões pertinentes sobre o conflito de competência tributária existente entre os entes federados; Estados e Municípios. Os programas de computador, por possuírem classificação de bens intangíveis por natureza apresentam particularidades quanto à tributação incidente na realização de negócios jurídicos desta modalidade, aplicando ora ISS, ora ICMS. As Cortes Superiores, em seus julgados, têm firmado entendimentos relevantes sobre o tema, tecendo importantes considerações em busca da resolução de conflitos existentes em relação à matéria tributária incidente sobre os *softwares*. Em virtude disso, a pesquisa pretendeu levantar a problemática sobre a incidência do ISS ou ICMS na comercialização dos *softwares* distribuídos no varejo (*softwares* de prateleira), personalizados (produzidos sob encomenda) e via internet, através da transferência eletrônica de dados (*download*).

Palavras-chave: Conflito de competência tributária. Comercialização de softwares. Bens digitais. E-commerce. Internet.

Resolution of jurisdiction conflicts between ISS and ICMS incidence on the commercialization of “Off-the-Shelf” and personalized softwares

ABSTRACT

The current scenario of the Brazilian tax law, regarding the existing conflict of jurisdiction between the ISS – municipal services tax and ICMS – value-added tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services –, and their incidence on softwares marketing, have taken to the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice pertinent questions about the existing tax competence conflict between the federal entities; states and municipalities. Because of their classification as intangible assets by nature, softwares have particularities concerning the taxation on this type of juristic acts, being applied sometimes

Raul Brum Manzoni Júnior é advogado, bacharel em Direito pela Universidade Luterana do Brasil. Pós-graduando em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FVG/RS).

Giulia Jaeger Englert é advogada, bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Luterana do Brasil (ULBRA). Docente de Direito Tributário na ULBRA Canoas e na Faculdade Monteiro Lobato (FATO).

Direito e Democracia	Canoas	v.16	n.1	p.136-154	jan./jun. 2015
----------------------	--------	------	-----	-----------	----------------

the ISS and sometimes the ICMS. The Superior Courts, in their decisions, have signed relevant understandings on the matter, weaving important considerations in the pursuit of solving conflicts related to tax incidence on softwares. In view of that, this research intended to bring into discussion the issue of the ISS and ICMS incidence on the commercialisation of softwares – distributed in retail (“Off-the-Shelf” softwares), custom softwares (tailor-made) and via the Internet, through electronic data transference (download).

Keywords: Tax Competence Conflict. Software Marketing. Digital Goods. E-Commerce. Internet.

A revolução tecnológica tem influenciado e modificado o cotidiano da vida dos cidadãos de maneira surpreendente. Na atualidade, estamos todos interconectados através das redes sociais, aplicativos de conversa instantânea, correio eletrônico e diversas modalidades de transferências de dados que transitam através da maior rede de comunicação do planeta, a internet. Por trás de toda esta evolução existem seres humanos com mentes brilhantes, encarregados de desenvolver *softwares* (programas de computador) capazes de fornecer suporte para as mais diversas necessidades da sociedade contemporânea.

A presente pesquisa tem por objetivo levantar questões relevantes sobre a aplicabilidade do ISS ou ICMS na comercialização de *softwares* de prateleira, personalizados e via internet, através da transferência eletrônica de dados (*download*) e seus respectivos conflitos de competência tributária.

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram utilizados os métodos analíticos, teóricos e práticos acerca do problema com objetivo de demonstrar a relevância do tema para o direito tributário pátrio.

1 RESOLUÇÃO DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXISTENTE ENTRE O ISS E ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARES* DE PRATELEIRA E PERSONALIZADOS

No que concerne à incidência de tributos na comercialização de *softwares* no Brasil, os mesmos vêm ocupando lugar de destaque nos mais importantes julgados das Cortes Superiores brasileiras.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça buscam solucionar conflitos existentes quanto à matéria concernente à aplicabilidade do tributo correto sobre os programas de computador, aplicando ora o ISS, ora o ICMS na comercialização de *softwares* e suas respectivas licenças comerciais.

Com o intuito de pacificar a matéria relativa ao tratamento tributário dado aos *softwares*, em seus julgados, procuram definir de forma adequada a hipótese de incidência tributária que ensejará seu respectivo fato gerador.

Neste sentido, almejando a resolução deste conflito de competência tributária, o Recurso Extraordinário nº 176626/São Paulo, de relatoria do Excelentíssimo Ministro Sepúlveda Pertence, aduziu o seguinte entendimento:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “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”. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 285870 – AGR, RELATOR (A): MIN. EROS GRAU SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 17/06/2008 – DJE 31-07-2008).¹

Desta forma, tal julgado buscou definir a tributação de *softwares* no campo de incidência do ICMS ou ISS, dependendo da forma de comercialização, devendo este se enquadrar em duas categorias distintas: produtos de prateleira ou distribuídos sob encomenda.

Sepúlveda Pertence buscou pacificar a matéria, entretanto, a constante evolução tecnológica impossibilitou por fim ao debate sobre o conflito de competência tributária, pois novas formas de negociações e comercializações de *softwares* passaram a coexistir, como o *download* de programas de computador, através da transferência eletrônica de dados via internet, como se verá adiante.

2 SOFTWARES DE PRATELEIRA

Diante de uma verdadeira batalha jurídica travada entre os Municípios e os Estados brasileiros, com o intuito de incluir em sua competência constitucional de tributação a produção e negociação de *softwares* em solo pátrio, duas classificações foram criadas e amplamente utilizadas em lides tributárias que albergam o cerne das matérias do ICMS e ISS.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 176.626-3/São Paulo, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 10 nov. 1998*. São Paulo: STF, 1998.

As mais diversas jurisprudências trataram de desenvolver raciocínios e técnicas de definição da natureza econômica de determinados programas de computador, buscando enquadrá-los no âmbito correto de tributação. Tal pretensão resultou da criação jurisprudencial de duas modalidades jurídicas de *softwares*: *softwares* de prateleira e *softwares* personalizados.

É clara a interpretação jurisprudencial a respeito do tema:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS. Cumpre distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura. (STJ – RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: RMS 5934 RJ 1995/0032553-5. RELATOR (A): MINISTRO HÉLIO MOSIMANN. JULGAMENTO: 04/03/1996. SEGUNDA TURMA. PUBLICAÇÃO: DJ 01.04.1996, p.9892).²

Assim, neste sentido, vislumbra-se o entendimento da jurisprudência em relação ao *software* de prateleira, classificando-o como produto de consumo em massa, produzido em larga escala, perfectibilizando a transmissão da propriedade, através da operação de circulação, compra e venda, gerando assim a incidência do ICMS.

Considera-se, diante deste quadro, a necessidade de consumo comum a todas as pessoas por *softwares* voltados às mais simples operações cotidianas, como por exemplo o sistema operacional Windows, processadores de texto, planilhas de cálculo, jogos para entretenimento e etc.

Nesta classificação de *softwares*, devido à grande demanda comum, algumas características são estritamente particulares e notórias, como a produção industrial em grandes volumes de forma constante e padronizada, posto que, logo após sua finalização, os programas são distribuídos para venda no varejo para sua comercialização de forma indistinta. Assim, se observa que não há definição do usuário, não configurando a sua personalização. Os programas são postos à venda no comércio e atribui-se ao comprador a responsabilidade pela sua instalação, através do manual de instruções fornecido pelo fabricante do programa de computador.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança RMS 5934 /RJ (1995/0032553-5)*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 01 abr. 1996. Rio de Janeiro: STJ, 1996.

Neste sentido, aduz a jurisprudência colacionada:

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 determinado. Impossibilidade de lançamentos no caso dos autos. Tributo descabido. Adequação e interesse na impetração – Sentença mantida. Recurso oficial e apelo da municipalidade não providos. (PROCESSO: APL 00192076320098260068 SP 0019207-63.2009.8.26.0068 RELATOR (A): SILVA RUSSO. JULGAMENTO: 11/07/2013. ÓRGÃO JULGADOR: 15ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO. PUBLICAÇÃO: 15/07/2013 – PRECEDENTE. STJ. RESP 1070404 / SP – RELATOR(A): MIN. ELIANA CALMON. SEGUNDA TURMA. JULGADO: 26/08/2008, DJE 22-09-2008).³

Os municípios brasileiros possuem tendência de se lograrem de forma insistente em relação à tributação do *software* de prateleira através do ISS, os diversos julgados pormenorizados a respeito da matéria demonstram de forma contrária à pretensão deduzida em juízo dos entes municipais.

Entretanto, com ressalva excepcional, poderá existir um caso específico em que haverá a possibilidade de incidência do ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, concernente a comercialização de *softwares* de prateleira. De acordo com o entendimento jurisprudencial dos tribunais brasileiros, a incidência se dará, de forma hipotética, quando o *software* de prateleira for acompanhado de serviços a usuário determinado, configurando neste caso, a prestação de serviços por parte do fabricante do programa de computador a destinatário específico.

De acordo com entendimento das Cortes Superiores brasileiras, STF e STJ, houve a pacificação da matéria, no sentido de que as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador produzidos em larga escala, comercializados no varejo e de forma impessoal, sem possuir um destinatário específico, são albergados pelo conceito de *software* de prateleira, restando assim, à incidência do ICMS, posto que, em sentido *stricto sensu*, se perfectibilizaria a circulação da mercadoria e a respectiva transferência de titularidade entre o fabricante do *software* e seu adquirente.

Desta maneira, a aplicação *in casu* será de ICMS e não de ISS no que tange à comercialização de *softwares*.

³ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Mandado de segurança preventivo 2013.0000402446 (APL 00192076320098260068 SP 0019207-63.2009.8.26.0068)*, da Segunda Turma do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelante: Prefeitura Municipal de Barueri. Relator: Ministra Eliana Calmon. São Paulo: TJ-SP, 2008.

3 SOFTWARES PERSONALIZADOS

A *contrario sensu* da demanda comum por *softwares* de prateleira, existem os *softwares* personalizados. Estes programas de computador são desenvolvidos especificamente para atender a uma demanda mercadológica onde os *softwares* produzidos em larga escala não conseguem inserir-se, não sendo passíveis de adaptações às necessidades particulares do usuário.

De acordo com David Menezes Lobato, o mercado dos *softwares* personalizados é permeado por empresas desenvolvedoras de programas de computador que buscam suprir as particularidades ligadas, quase sempre, às estratégias de gestão empresarial, advindas das mais diversas atividades empresariais. (LOBATO, 2011, p.106).

Assim, ao contrário dos programas de computador negociados no varejo, que possuem características idênticas e atendem diversos perfis de usuários de forma indistinta e com as mesmas necessidades, existem empresas especializadas em desenvolvimento de novas tecnologias voltadas para atender demandas específicas, de modo que o fruto desta necessidade seja o desenvolvimento de *softwares* customizados, isto é, produtos exclusivos, programas de computador personalizados, únicos e produzidos sob encomenda para suprir determinada necessidade do adquirente. Desta forma, ao analisar a estrutura lógica da norma jurídico-tributária sob o cerne da personalização e desenvolvimento de uma atividade específica, chega-se na hipótese de incidência tributária que deverá albergar o antecedente e consequente previstos em norma positivada, de forma a suprir tal arrecadação de impostos sobre esta crescente modalidade negocial.

Neste sentido, aduz o presente julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARES*). INCIDÊNCIA DO ICMS.

[...]

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

3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.” Conseqüentemente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, conseqüentemente, à tributação pelo ICMS. (RESP 123.022-RS, DJ DE 27.10.1997, REL. MIN. JOSÉ DELGADO; RESP 216.967-SP, DJ DE 22.04.2002, REL. MIN. ELIANA CALMON; ROMS 5.934-RJ, DJ DE 01.04.1996, REL. MIN. HÉLIO MOSIMANN). (RESP 633405/RS, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p.241) ⁴

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 814.075 – MG, Brasília, DF, 12 fev. 2008*. Brasília: STJ, 2008.

Neste contexto, de acordo com julgado supracitado, por se tratar de prestação de serviços e produção sob encomenda, ocorrerá à concretização da incidência do ISS – imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza, posto que, haverá o desenvolvimento do programa de computador de forma personalizada, caracterizando, em algumas vezes, contrato *intuitu personae* com o desenvolvedor do *software*, responsável pela criação e implementação do programa de computador.

Com intuito de reforçar tal entendimento, aduz o julgado da Corte especial:

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

1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.
4. Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.
5. Recurso improvido. (RESP 216967/SP, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 28/08/2001, DJ 22/04/2002, p.185)⁵

Assim, no que tange ao conflito de competência sobre os *softwares* personalizados, não há que falar sobre outra possibilidade de incidência tributária que não seja o ISS, pois a existência da atividade de prestação de serviços de produção de *softwares* e destinatário-adquirente específico criará o liame obrigacional da relação jurídico-tributária do concernente tributo.

4 E-COMMERCE NO BRASIL E A COMERCIALIZAÇÃO (DOWNLOAD) DE SOFTWARES VIA INTERNET

Desde o seu surgimento, a internet modificou o cotidiano da vida das pessoas, inovando nas mais diversas áreas como a comunicação, *e-commerce*, *business to business*, *business to consumer* e nos mais variados serviços ao consumidor. Desta forma, criaram-se novas plataformas de negócios, com maior dinamismo e interatividade.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. N° 216.967 – SP (1999/0046913-5)*, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 28 ago. 2001. São Paulo: STJ, 2001.

Em busca de conceituar o *e-commerce*, define em suas palavras os mais distintos significados, entre eles os mais comuns:

- (I) realização de negócios através da rede internet;
- (II) a realização de compras *on-line* (conectada a um sistema de transmissão de informações);
- (III) a compra e venda de produtos e a prestação de serviços em escala mundial por meio da internet;
- (IV) a realização de vendas de produtos e a prestação de serviços a partir de estabelecimento virtual; e
- (V) a utilização da internet como canal mundial de distribuição de bens e serviços. (EMERENCIANO, 2003, p.60)

No Brasil, a crescente adesão de usuários a rede mundial de computadores, em parte proporcionados através dos programas de inclusão digital do Estado brasileiro, de acordo com as últimas pesquisas realizadas⁶, tem movimentado o mercado bilionário do *e-commerce*, também conhecido como comércio eletrônico.

O grupo de monitoramento de transações comerciais na internet, *e-bit*, realizou uma importante pesquisa a respeito do *e-commerce* brasileiro, como se verifica *en passant*:

[...] influenciado por este aumento do tíquete médio, o e-commerce brasileiro registrou um aumento nominal de 16% no primeiro semestre de 2015, se comparado com o mesmo período de 2014, atingindo um faturamento de R\$ 18,6 bilhões. Considerando as categorias mais importantes do comércio eletrônico, as que apresentaram maior crescimento no período em volume financeiro foram Eletrodomésticos, Telefonia/Celulares e Softwares de entretenimento, registrando respectivamente crescimento nominal de 41%, 53% e 11%. Já os setores que apresentaram queda no faturamento foram Eletrônicos (- 17%) e Moda e Acessórios (- 8%). (e-bit: **Webshoppers**. São Paulo: e-bit, 2015. Semestral.)

No tocante ao *e-commerce*, não há necessidade da existência do vendedor em local determinado, nem a existência de transação de papel moeda, tampouco se faz necessário ter o produto no momento da transação eletrônica. Nesta modalidade

⁶ "Mais da metade dos brasileiros têm acesso à internet. Segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) divulgados, nesta quinta-feira (18), pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), 50,1% dos brasileiros acessaram a internet em 2013, ante 49,2%, em 2012. São 2,5 milhões de novos internautas de 10 anos ou mais de idade, aumento de 2,9% entre 2012 e 2013. Em todas as regiões houve crescimento no número de internautas de 2012 para 2013: Norte (0,4%), Nordeste (4,9%), Sudeste (2,2%), Sul (4,5%) e Centro-Oeste (1,3%)". In: *Mais de 50% dos brasileiros tiveram acesso à internet em 2013*. Brasília: Blog do Planalto Presidência da República. Disponível em: <<http://blog.planalto.gov.br/mais-de-50-dos-brasileiros-tiveram-acesso-a-internet-em-2013/>>. Acesso em 10 nov. 2015.

de comércio, a relação ocorre entre um comprador e um sistema (programa de computador) hospedado em um *servidor* localizado em qualquer lugar do planeta. (ALBERTIN, 2010, p.91).

Onde ocorrem as transações comerciais é denominada de loja virtual ou comércio eletrônico (*e-commerce*). Estes estabelecimentos virtuais não possuem presença física, realizando toda operação comercial através de um sistema de negócios digitais, que se encarregam de todo o processo para a concretização da compra, da escolha do produto ao pagamento *on-line*.

No atual cenário deste comércio digital, bastam poucos cliques para comprar e receber o produto escolhido no domicílio de destino, efetuar o *download* de músicas, livros digitais, jogos e programas de computador.

Acerca de tais inovações tecnológicas, no que tange especificamente ao *download* de *softwares* e por tratar-se de bem intangível, incorpóreo no que concerne a sua materialidade, criou-se uma nova categoria de bens: os bens digitais, comercializados através da internet por meio de transferência eletrônica de dados.

A legislação pátria está voltada para regular a comercialização de bens tradicionais, previstos em nosso ordenamento jurídico, já os bens digitais não possuem previsão específica, estando estes a parte do sistema normativo, cabendo à doutrina e jurisprudência solucionar tal matéria. Entretanto, vale ressaltar que a internet é um meio de comunicação como o rádio, televisão e telefone.

Com a demanda crescente por *softwares* e outros bens digitais, comercializados através da internet, nasce a necessidade do Estado de tributar tais negociações, posto que tal modalidade de comércio cresce vertiginosamente no Brasil, se tornando de suma importância para os cofres públicos.

Como demonstra Washington de Barros Monteiro, existe uma numerosa categoria de bens classificados em nosso ordenamento jurídico, sendo encontrados no livro II da parte geral do Código Civil Brasileiro, estando disciplinados em cinco capítulos distintos como se observa abaixo:

- I – Dos bens considerados em si mesmos;
- II – Dos bens reciprocamente considerados;
- III – Dos bens públicos e particulares;
- IV – Das coisas que estão fora do comércio;
- V – Do bem de família. (MONTEIRO, 2015, p.247)

Além das classificações elencadas em nosso Código Civil Brasileiro, a doutrina jurídica adota também a classificação oriunda da escola Romanista de direito, que distribui

os bens em dois grandes grupos: os das *res corporales*⁷ e das *res incorporales*⁸, tendo como premissa a possibilidade de serem tocados ou não.

Neste sentido, Maria Helena Diniz dispõe a respeito buscando diferenciar “bem” de “coisa” *in verbis*:

[...] coisa material ou imaterial que tem valor econômico e pode servir de objeto a uma relação jurídica.

[...] Todo bem é coisa, mas nem toda coisa é bem. A coisa abrange tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só se considera a coisa existente que proporciona ao homem uma utilidade e é suscetível de apropriação, fazendo, então, parte de seu patrimônio. (DINIZ, 2015, v.1, p.390)

Assim, pode-se dizer que os bens dividem-se em corpóreos ou incorpóreos, estando este último, devido a suas inerentes características, passível de inclusão na seara dos bens digitais comercializados através da Internet.

De acordo com Monteiro, neste contexto, o interesse prático nesta distinção consiste no fato que as coisas corpóreas se transferem pela tradição e as incorpóreas pela cessão. (MONTEIRO, 2015, p.279).

Desde o introito deste título, perquirindo intensamente a respeito do tema com objetivo de enquadrá-lo na seara jurídica para a compreensão correta da incidência tributária sobre bens digitais comercializados através da Internet, tem-se neste sentido, uma definição produzida por Emerenciano, conceituando os bens digitais da seguinte maneira:

Os bens digitais, conceituados, constituem conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de sobre nível (O computador opera com as instruções transmitidas em linguagem de baixo nível, que é a linguagem capaz de ser interpretada pela máquina. As linguagens são de alto ou baixo nível conforme sua maior ou menor proximidade com a linguagem humana), armazenados em forma digital, podendo ser interpretados por computadores e por outros dispositivos assemelhados que produzam funcionalidades predeterminadas. Possuem diferenças específicas tais como sua existência não tangível de forma direta pelos sentidos humanos e seu trânsito, por ambientes de rede teleinformática, uma vez que não se encontram aderidos a suporte físico. (EMERENCIANO, 2003, p.83)

⁷ *Res corporales*: bens materiais, tangíveis, passíveis de serem tocados (excepcionam-se, os gases, pois possuem materialidade, entretanto não podem ser tocados). (GONÇALVES, 2013, p.277).

⁸ *Res incorporales*: bens imateriais, intangíveis, não podem ser tocados. (idem, ibidem, p.278).

Partindo deste conceito, os bens digitais, por serem intangíveis e de criação humana, encontram-se protegidos com fulcro na Constituição da República Federativa do Brasil, que albergou em seu artigo 5º, inciso XXVI, assegurando plenamente aos autores o direito exclusivo de utilização ou reprodução de suas obras, bem como sua transmissibilidade aos herdeiros.

Assim, a circulação econômica de *softwares* através do *download* via Internet, configura típica atividade de reprodução de obra, possuindo amparo na Lei de Direitos Autorais. Neste sentido, os bens digitais em sua intangibilidade, mas exteriorizados por seu autor, constituem bens intelectuais cujos direitos patrimoniais podem ser explorados, exercitando-se os respectivos direitos de reprodução.

O *download* de *softwares* legais proporcionados através do *e-commerce*, possuem natureza jurídica de bens digitais e atraem para si normas com regime jurídico específico, em que se busca, principalmente, a proteção de propriedade intelectual do obreiro, desenvolvedor do programa de computador. (SIEMSEN, 2015).

Resta a seguir, buscar esclarecimento sobre qual tributo incidirá sobre a operação mercantil dos *softwares* comercializados via Internet e quais serão os possíveis conflitos existentes na seara tributária.

5 RESOLUÇÃO DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXISTENTE ENTRE O ISS E ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARES* VIA INTERNET – *DOWNLOAD*

A comercialização dos *softwares* através da internet tem levado os tribunais brasileiros a resolver conflitos de competência tributária importantes, principalmente, no que concerne a aplicação correta do tributo que deverá incidir nesta modalidade de operação mercantil: comércio eletrônico de programas de computador através de transferência eletrônica de dados via internet (*download*).

Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no que tange à comercialização de programas de computador via internet, por se tratarem de bens incorpóreos, intangíveis, o mesmo caracterizou tais operações como licenciamento ou cessão de direito de uso do *software* adquirido através do *download*, estando este, sujeito a incidência do ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de acordo com o julgado da primeira turma, do Recurso Extraordinário 176.626-3/SP⁹.

⁹ Recurso Extraordinário 176.626-3/SP: "EMENTA: [...]. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio." (RE 176626, RELATOR(A): MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, PRIMEIRA TURMA,

Assim, com base no julgado do respectivo recurso, o entendimento da Corte Superior foi no sentido que os programas de computador, que não se valessem de suporte físico, estariam albergados como bens incorpóreos, sujeitos a aplicabilidade do ISS, independente da sua forma de aquisição, incluindo também, hipoteticamente, a transferência eletrônica de dados via internet (*download*).

Diante do grande embate jurisprudencial concernente a matéria, em análise recente, o Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento, conferindo novo tratamento jurídico-tributário em relação à comercialização de *softwares* via internet, entendendo ser aplicável a incidência do ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Esta nova aceção originou-se do fato de que o meio pelo qual são disponibilizados os *softwares*, através da transmissão eletrônica de dados via internet ou na distribuição para comercialização no varejo, não sujeitam a descaracterização da natureza jurídica do negócio, que tem por objeto, a circulação de mercadoria.

Neste consenso, firmou a Corte Superior, em sede de liminar deferida nos autos da ação direta de inconstitucionalidade, no qual autoriza o Estado do Mato Grosso a exigir o ICMS sobre os *softwares* comercializados através da transferência eletrônica de dados via internet (*download*).

Veja-se o julgado:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 2. LEI ESTADUAL 7.098, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998, DO ESTADO DE MATO GROSSO. [...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1945 MC, RELATOR(A): MIN. OCTAVIO GALLOTTI, RELATOR(A) P/ ACÓRDÃO: MIN. GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 26/05/2010, DJE-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220- PP-00050).¹⁰

JULGADO EM 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 176.626-3/São Paulo, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 10 nov. 1998*. São Paulo: STF, 1998.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1945/Mato Grosso, Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 26 mai. 2010*. Mato Grosso: STF, 2010.

Tal posicionamento, a respeito da hipótese de incidência tributária do ICMS, tem por justificativa o fato de que a disponibilização de *softwares* para *download* via Internet perfectibiliza a circulação da mercadoria, mesmo não ocorrendo à alteração de propriedade do programa de computador.

Observe-se o julgamento do Recurso Especial:

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.” (RE 199464, RELATOR(A): MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307).¹¹

Assim, se a comercialização de bens digitais através do *e-commerce* (comércio eletrônico) fosse caracterizada como exceção a hipótese de incidência tributária do ICMS, haveria em último caso, a desconsideração da aplicabilidade do referido tributo nas modalidades comerciais dos *softwares* de prateleira, pois na atualidade, tal comercialização não se dá exclusivamente através de CDs e DVDs, mas também, através da disponibilização da mercadoria gravada em discos virtuais. (BRAGHETTA, 2006, p.335).

A respeito da hipótese de incidência tributária dos *softwares*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO. 1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado “software” fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68). 2- Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo,

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 199.464-9/São Paulo, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 02 mar. 1999.* São Paulo: STF, 1999.

passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se portanto, ao ICMS. 3- Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do “word 6, windows”, etc., e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos. 4- Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (RESP 123022/RS, REL. MINISTRO JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 14/08/1997, DJ 27/10/1997, p.54729).¹²

Em busca de resolver os diversos conflitos existentes sobre a matéria versada, a jurisprudência pátria concluiu por tal razão, que os programas de computador comercializados através do *e-commerce* (comércio eletrônico) por transmissão eletrônica de dados via internet, desde que, observado alguns princípios inerentes aos programas de computador comercializados no varejo, como a produção em escala industrial, padronização dos programas e indistinção dos destinatários, receberão status e tratamento jurídico-tributário dos *softwares* de prateleira, passando a incidir o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – e ISS – Imposto Sobre Serviços – são fontes importantes de arrecadação de tributos no Brasil. Os entes federados buscam valer-se de todas as formas para incluir em sua lista de impostos os *softwares*, por possuírem alto valor agregado e rápida comercialização, contribuindo desta forma com um aumento significativo dos cofres públicos.

Ao observar o dinamismo deste mercado, é perceptível a defasagem da legislação pátria, que não alberga preceitos jurídicos suficientemente inteligíveis a respeito da aplicação de tributos sobre os programas de computador. Os *softwares*, por se tratarem de bens digitais, intangíveis, incorpóreos e imateriais, podem ser equiparados a obras intelectuais humanas, possuindo regramento na legislação de direitos autorais. Entretanto, tal classificação não é suficiente para enquadrar os *softwares* no âmbito da tributação do ICMS ou ISS, surgindo assim o conflito de competência tributária entre os entes estaduais e municipais.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 123022 RS (1997/0017225-2)*, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 14 ago. 1997. Rio Grande do Sul: STJ, 1997.

Os entes municipais argumentam que os *softwares* estariam albergados pela incidência tributária do ISS, por se tratar de bem digital, imaterial, e por vezes produzido a título oneroso, se caracterizando assim como prestação de serviços, perfectibilizando a relação entre tomador e prestador do serviço. *A contrario sensu*, os Estados brasileiros instituem uma verdadeira batalha para caracterizar os programas de computador como produtos de mercancia, buscando enquadrá-los como mercadoria para a sujeição da incidência do ICMS.

De acordo com o demonstrado na presente pesquisa, coube ao Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça resolver os conflitos existentes na seara da tributação dos *softwares*. Para tanto, o Poder Judiciário encarregou-se de criar classificações para as “espécies” de programas de computador com intuito de resolver as demandas judiciais sobre a questão.

Neste cerne, o STF e STJ estabeleceram a incidência do ICMS sobre os *softwares* de prateleira, comercializados no varejo, de forma indistinta, tratando-os como mercadoria e reconhecendo a transferência de titularidade no momento da aquisição do programa de computador, através da materialidade perfectibilizada pelo *corpus mechanicum* do produto, o CD-ROM. No que tange aos *softwares* comercializados através da internet, via transferência eletrônica de dados (*download*), o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça entenderam que tal modalidade de comércio pode ser caracterizada e equiparada à verdadeira circulação de mercadoria, sendo devido o ICMS nesta forma de negócio jurídico.

O ISS incidirá somente quando o *software* for produzido sob encomenda, personalizado. Ademais, haverá hipótese de incidência do ISS sobre a comercialização de programas de computador distribuídos no varejo quando: se tratar de venda com assistência específica a usuário determinado, perfectibilizando a relação entre o prestador e tomador do serviço.

Por fim, devido à complexidade da matéria tratada e à constante evolução tecnológica acerca dos programas de computador (*softwares*), será inevitável o surgimento de novos questionamentos a respeito da necessidade de adequação das normas tributárias concernentes ao tema.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. *Comércio eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALMEIDA, José Maria Fernandes de. *Breve história da Internet*. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2296/1/INTERNET.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

AMARAL, Francisco. *Direito Civil*. São Paulo: Atlas, 2000.

BIT. In: MICHAELIS. *Moderno dicionário da língua portuguesa*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406/68. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Lei 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Lei 6.910/1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em 26 out. 2015.

BRASIL. Lei 9.609/1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em 26 out. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 87/1996: 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. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Resolução nº 22 de 1989: estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas operações e prestações interestaduais. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 maio 1989. Disponível em: <<http://www.http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em 28 out. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 814.075 – MG, Brasília, DF, 12 fev. 2008*. Brasília: STJ, 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. Nº 216.967 – SP (1999/0046913-5), da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 28 ago. 2001*. São Paulo: STJ, 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança RMS 5934 /RJ (1995/0032553-5), da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, DF, 01 abr. 1996*. Rio de Janeiro: STJ, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1945/Mato Grosso, Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 26 mai. 2010*. Mato Grosso: STF, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 176.626-3/São Paulo, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 10 nov. 1998*. São Paulo: STF, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº. 199.464-9/São Paulo, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 02 mar. 1999*. São Paulo: STF, 1999.

BRASIL. Resolução nº 95 de 1996: estabelece alíquota para cobrança do ICMS. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 dez. 1996. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20Senado%20n%C2%BA%2095.htm>> . Acesso em 28 out. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Márcio Sávio R. M.; CUKIERMAN, Henrique Luiz. *Os primórdios da Internet no Brasil*. Artigo (Mestrado em Engenharia de Sistemas e Computação) – Instituto Alberto L. Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa em Engenharia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil Brasileiro – Vol. 1 – Teoria Geral do Direito Civil*. 32.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

DOWNLOAD. In: *Dicionário Priberam da língua portuguesa*. Disponível em <<http://www.priberam.pt/dlpo/download>>. Acesso em: 26 out. 2015.

E-BIT: *Webshoppers*. São Paulo: e-bit, 2015. Semestral. Disponível em: <http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/32_webshoppers.pdf>. Acesso em 05 nov. 2015.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson Job, 2003.

FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro Vol I*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARDWARE. In: MICHAELIS. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 26 out. 2015.

KAMINSKI, Omar. *A regulamentação da Internet*. São Paulo: Malheiros, 2011.

LIMA NETO, José M. *Aspectos jurídicos do documento eletrônico*. Disponível em: <<http://www.ljus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1780>>. Acesso em: 05/11/2015.

LOBATO, David Menezes. *Estratégia de empresas*. 9.ed. São Paulo: FGV, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAIS DE 50% DOS BRASILEIROS TIVERAM ACESSO À INTERNET EM 2013. Brasília: Blog do Planalto Presidência da República. Disponível em: <<http://blog.planalto.gov.br/mais-de-50-dos-brasileiros-tiveram-acesso-a-internet-em-2013/>>. Acesso em 10 nov. 2015.

MEIRELLES, Fernando de Souza. *Informática: novas aplicações com microcomputadores*. São Paulo: Makron Books, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MERCADORIA. In: *Dicionário Priberam da língua portuguesa*. Disponível em: <[http://www.priberam.pt/dlpo/\[mercadoria\]](http://www.priberam.pt/dlpo/[mercadoria])>. Acesso em: 06 nov. 2015.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Vol. 4 – Direito das Obrigações – 1ª Parte*. 40.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NAVARRO, Pedro Luis Kantek Garcia. *Um algoritmo pode revolucionar o mundo*. Disponível em: <<http://www.pr.gov.br/batebyte/edicoes/1992/bb14/algoritmo.htm>>. Acesso em 05 out. 2015.

PATACO, Vera Lúcia P. (Org.). *A pesquisa informatizada: internet como fonte de pesquisa*. Disponível em: <http://biblioteca.estacio.br/img/Internet_como_fonte_pesquisa_nova.doc>. Acesso em 05 nov. 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: ESMAFE, 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva, *Instituições do Direito Civil*. São Paulo: Atlas, 2007.

POR UM VOTO, DEPUTADOS DO RS APROVAM AUMENTO DE IMPOSTOS. Porto Alegre: G1.com. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2015/09/por-um-voto-deputados-do-rs-aprovam-aumento-de-impostos.html>>. Acesso em 29 out. 2015.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Decreto 37.699/1997: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, RS, 26 ago. 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em 01 nov. 2015.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Mandado de segurança preventivo 2013.0000402446 (APL 00192076320098260068 SP 0019207-63.2009.8.26.0068), da Segunda Turma do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo*. Apelante: Prefeitura Municipal de Barueri. Relator: Ministra Eliana Calmon. São Paulo: TJ-SP, 2008.

SIEMSEN, Peter E. *Direito autoral e comércio eletrônico*. Disponível em: <<http://www.dannemann.com.br/dsbim/Biblioteca.aspx?pp=1&pi=2>>. Acesso em: 14/10/2015.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 2.ed. São Paulo: Forense, 1967.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SOFTWARE. In: MICHAELIS. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 26 out. 2015.

STRICTO SENSU. In: *Dicionário Priberam da língua portuguesa*. Disponível em <<https://www.priberam.pt/dlpo/stricto+sensu>>. Acesso em: 28 out. 2015.

VIANA, Hermano. *Apresentação do livro Software livre e inclusão digital*. São Paulo: Conrad Livros, 2003.