



Na Mídia

04/03/2022 | [Jota](#)

ICMS ou ISS nos casos de hardware com licenciamento de software na nuvem

Haverá casos em que apenas o ISS deverá incidir na parcela da operação representada pelo licenciamento

Mauricio Barros | Raphael Rodrigues



Apesar da já conhecida decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de que o licenciamento de software para uso, seja por encomenda ou de prateleira, está sujeito ao Imposto Sobre Serviços (ISS) e não ao Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), independentemente da sua forma de disponibilização ([ADIs 1.945 e 5.659](#)), recentemente o estado de São Paulo divulgou uma resposta à consulta com entendimento bastante discutível envolvendo operações com licenciamento de software e venda de hardware.

Na RC nº [24.762](#), publicada em 2 de fevereiro de 2022, um contribuinte questionou a incidência do ISS e do ICMS em um caso envolvendo o licenciamento de um software em nuvem e a venda de hardware. A empresa informou que comercializa os itens em conjunto, visando ao fornecimento de solução de rede local sem fio, bem como que, em seu entendimento, o software em nuvem estaria sujeito ao ISS e o hardware, ao ICMS.

O fisco paulista não concordou e entendeu que o produto comercializado, entendido como o conjunto hardware + software, é uma mercadoria, não sendo possível incidir o ISS sobre o software. De acordo com as autoridades fiscais, “tributar pelo ISS uma verdadeira operação de circulação de mercadoria (hardware), apenas pelo fato de existir um software a ela relacionado, é desvirtuar completamente a repartição de competências tributárias determinada pela Constituição Federal”.

Com isso e com base na legislação paulista, que prevê a inclusão na base de cálculo do ICMS de qualquer importância paga pelo adquirente, o fisco concluiu que a licença de software, nas hipóteses em que é “vendida” em conjunto, passa a ser parte do hardware, o que atrai a incidência do ICMS sobre toda a operação.

Esse tipo de posição, embora não haja mais detalhes sobre a operação em si, reacende a questão do conflito de competências entre ISS e ICMS, tema que já foi objeto de inúmeras decisões judiciais, ainda que tratando de outros tipos de serviços.

Isso porque, conforme decisão do STF e as regras de resolução de conflitos de competência previstas na [Lei Complementar 87/96](#) e na [Lei Complementar 116/03](#), havendo previsão de incidência do ISS para o serviço, em princípio não deve incidir o ICMS na operação toda.

Esse é justamente o caso do licenciamento do software, que tem previsão expressa para incidência do ISS e objeto de questionamento do contribuinte na consulta mencionada. Para agravar, o item que prevê a incidência do imposto municipal sobre o licenciamento não prevê a incidência do ICMS em caso de fornecimento de mercadorias, o que poderia deixar a operação de fornecimento de equipamentos, ao menos na última etapa de circulação antes do efetivo consumo, à margem do imposto estadual.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: quais seriam os limites para a incidência de ambos os impostos em situações em que os fornecimentos de software e hardware fazem parte do mesmo contrato? Como traçar um divisor razoavelmente seguro entre a incidência de apenas um ou ambos os tributos em uma mesma operação?

Em nosso entendimento, se o software é ativado e vendido em conjunto com o hardware (ou seja, o software é embarcado), de forma que o funcionamento desse hardware dependa do software, ainda que se trate de um funcionamento operacional, não nos parece haver dúvida sobre a incidência do ICMS sobre o todo, pois, nesse caso, ao garantir o adequado desempenho do equipamento, o software seria uma parte indissociável do produto, que não teria utilidade com a sua subtração (essa inutilidade é uma condição necessária para o enquadramento do todo como mercadoria).

No caso em análise, se assumirmos que o software embarcado no ponto de acesso de wi-fi apenas garante o funcionamento do aparelho para as funções básicas, bem como que o equipamento seria inutilizável sem o programa, a conclusão do fisco paulista poderia ser a correta.

Por outro lado, essa conclusão é um pouco mais complexa ao considerar 1) um software acessado via nuvem 2) que pode funcionar como um verdadeiro upgrade das funções básicas – não meramente operacionais – do programa que já vem embarcado e ativado no equipamento. Nessa linha, se o software é licenciado via nuvem, é bem provável que haja uma contratação distinta para ele, ainda que a venda seja realizada no mesmo momento que a do hardware, inclusive com acesso, especificação, cobrança e suportes próprios e independentes. Nesse caso, por se tratar de uma

aquisição em separado, parece-nos que deveria incidir o ISS sobre o programa, conforme previsão da LC 116/03 e decisão do STF sobre a cobrança do imposto municipal nessas operações.

Essa conclusão é ainda mais forte se falarmos de um software em nuvem que acrescenta mais funcionalidades ao básico já embarcado. Nesse caso, não há como falar que o programa é necessariamente parte integrante do hardware, uma vez que ele seria comercializado na forma de um upgrade, com um valor agregado próprio.

Não que se queira sugerir, neste texto, que todo e qualquer software embarcado deva fazer parte do preço da mercadoria. Em muitos casos, os equipamentos já contêm um software ou funcionalidades de um programa instalados, mas ainda não habilitados, sendo a habilitação uma opção ao adquirente. Em casos tais, parece-nos haver uma independência entre a operação de aquisição de hardware (com programas mais standards já em funcionamento) e a de licenciamento em apartado, que altera as funcionalidades do equipamento, estendendo-lhe as possibilidades e capacidades de utilização pelo usuário.

Assim, nesse exemplo hipotético, não haveria dúvidas de que o ICMS incidiria somente sobre o hardware e o ISS sobre o licenciamento do software, ainda que ele seja vendido no mesmo momento. A incidência do ICMS também resulta da independência das operações de fornecimento de hardware e software, o que inibiria a aplicação da regra de incidência apenas do ISS quando o serviço estiver na lista sem ressalvas quanto ao ICMS — ou seja, são duas operações distintas sujeitas a tributações distintas.

Um tema semelhante foi analisado pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) no julgamento do AIIM 3.041.929-3, no qual o software não foi considerado como parte integrante do hardware, de forma que a cobrança do ICMS foi afastada. Também no julgamento do AIIM 3.006.779-0 o tribunal enfrentou tema semelhante, mas com entendimento um pouco mais restrito ao contribuinte, ao concluir não ser possível separar o software do hardware.

Desta forma, apesar do entendimento restrito do fisco paulista (e das poucas informações sobre o caso concreto constantes na resposta à consulta), em situações semelhantes – venda de hardware mais software – os contribuintes devem analisar a operação com atenção, pois, independentemente da conclusão apresentada pela Sefaz-SP, haverá casos em que é apenas o ISS que deverá incidir na parcela da operação representada pelo licenciamento, ainda que ele ocorra em conjunto com o fornecimento de um hardware, sem prejuízo da incidência do ICMS sobre o equipamento fornecido.

MAURICIO BARROS – Sócio da área Tributária do Demarest, doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, mestre em Direito Tributário pela PUC-SP e especialista pelo IBET. Tem forte atuação na área de consultoria tributária e contencioso administrativo, tendo atuado como Juiz de Contribuintes no Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo por seis anos. É professor dos cursos de especialização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e ex-professor de direito tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do Mackenzie

RAPHAEL RODRIGUES – Advogado sênior do Demarest Advogados; pós-graduando em Direito Tributário Internacional pelo IBDT e especialista em Direito Tributário pelo IBDT