

TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE “VIRTUAL” NO BRASIL: A GUERRA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS CONTINUA

Rafael Correia Fuso

1. Introdução

O presente trabalho busca investigar a tributação existente nos softwares, a existência de conflito de competência tributária e a jurisprudência editada pelo Poder Judiciário, além do posicionamento dos Estados e Municípios sobre a tributação desses programas.

2. O software e sua tributação pelos Estados e Municípios

2.1. Conceito de software e o meio virtual

Nos termos do artigo 1º da Lei n. 9.609/98, software 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 técnicas digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

O software se enquadra como um bem de informação, quando seu valor de mercado deriva principalmente do seu conteúdo informacional.

Pode-se dizer que o software é composto de um programa que pode ou não necessitar de um suporte físico (Compact Disc, DVD, Blu-ray Disc etc.) para a distribuição das informações nele contidas.

Quando necessita de um suporte físico e o referido software é produzido em série, sendo comercializado no varejo para pessoas físicas e jurídicas, estamos diante do chamado “software de prateleira” ou “off the shelf”.

Contudo, quando se tratar de um software que tem como objetivo a realização de um serviço para um usuário em especial, estamos diante do chamado “software por encomenda” ou “customizado”, haja vista suas características individuais, ou seja, seu conteúdo é criado de forma personalizada para atender as necessidades daquele usuário.

Já o software “virtual” ou baixado via *download* não possui qualquer suporte físico, podendo assumir a figura de software de prateleira ou software por encomenda, dependendo das suas características de comercialização e produção. Se a comercialização for em série e a varejo, estaremos diante do “software de prateleira virtual”; se for produzido de forma individualizada a um usuário especial, estaremos diante do “software por encomenda virtual”.

O que define se o software é de prateleira ou por encomenda é a sua destinação: (i) se para o mercado de consumidores num âmbito geral ou setorial - prateleira; (ii) se para determinado consumidor, mantendo condições de individualidade e exclusividade regidas numa cessão do direito de uso de software — por encomenda.

A questão virtual nada mais é que a forma de comercialização ou cessão da licença do software, não implicando diferenças na classificação “encomenda” ou “prateleira”.

Em razão da evolução tecnológica do software e diante de um cenário com peculiaridades próprias da comercialização do software virtual, recomenda-se a edição legislativa de regras para tratar de forma expressa de critérios da regra-matriz de incidência tanto na comercialização quanto na cessão de licença dos softwares por meios virtuais, como forma de dar segurança jurídica aos administrados.

2.2. Tributação do software pelos Estados e Municípios

A tributação do software no Brasil ainda é dependente de regras de eliminação de conflito de competência; há ainda muitas questões controvertidas na doutrina; a jurisprudência ainda necessita dos efeitos da repercussão geral ou do recurso repetitivo, como forma de vincular o Poder Judiciário numa uniformização de entendimentos quanto à matéria e as legislações em vigor que tratam da tributação dos softwares, de maneira geral, não dispõem sobre o meio virtual.

Portanto, estamos transitando num campo ainda pendente de linguagem, seja das regras do direito, seja dos intérpretes e aplicadores do direito.

É notório no sistema jurídico que as competências tributárias são fixadas no texto constitucional¹, servindo as leis complementares para dirimir conflito de competência².

Tal fato se dá pela dúvida em relação ao próprio produto software, se uma mercadoria ou um serviço.

O que temos como premissa é que sobre uma mesma base de cálculo tributária que envolva uma operação com o software, seja por meio físico ou por meio virtual, não é admitida a incidência tributária sobre o valor do software (conteúdo ou suporte físico) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) conjuntamente com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Esse inclusive é o entendimento extraído do disposto no artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003³.

1. Quanto ao ISS, a competência para se tributar os serviços está definida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, e quanto ao ICMS a competência está definida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

2. Vide artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.

3. “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços

O conflito de competência relativo ao software revela-se principalmente em decorrência da sua natureza. Enquanto alguns aplicadores do direito entendem que o software é mercadoria, sujeito ao ICMS, outros sustentam que se trata de serviço, de uma obra intelectual, sujeito ao ISSQN.

Nesse aspecto, o que está no campo de incidência do ISSQN são os licenciamentos ou cessão do direito de uso de softwares.

Destaca-se que os Municípios vêm aplicando o entendimento de que a licença ou cessão do uso do software é uma prestação de serviço, por isso tributada pelo ISSQN, ainda que o software seja classificado como de prateleira.

Já os Estados legislaram para tributar sobre uma base de cálculo definida, qual seja o valor do meio físico de veiculação do software, melhor visto a seguir.

Assim, no Brasil, podemos afirmar, em linhas gerais, que os Municípios tributam pelo ISSQN a licença ou a cessão do direito de uso de software e os Estados tributam pelo ICMS o meio físico de veiculação do software. Contudo, conforme será analisado a seguir, há uma tendência de os Estados virem a abandonar o conceito de meio físico e passar a tributar o software virtual de prateleira.

2.2.1. Incidência do ISSQN na licença de uso do software

A Lei Complementar n. 116/2003 dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos muni-

constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

cípios e do Distrito Federal, e serve de base para a instituição e regulamentação do referido imposto.

Especificamente quanto ao software, o item 1.05 da Lista de Serviços trazida na Lei Complementar n. 116/2003, prescreve que o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador é tributado pelo ISSQN.

No licenciamento ou na cessão do direito de uso o adquirente não recebe o programa, mas um simples certificado autorizando o uso do software ou a ampliação do número de usuários em sistemas multiusuários.

Observe-se ainda que não há restrição ou limitação na norma geral do ISSQN (Lei Complementar n. 116/2003), quanto à tributação de qualquer licenciamento ou cessão do direito de uso do software.

Nesse aspecto, se os Estados optaram por tributar por meio de suas regras apenas o meio físico de veiculação do conteúdo do software, tal fato cria um problema quanto à tributação do conteúdo do software, qual seja o programa de computador.

Aproveitando-se dessa lacuna, autoridades públicas municipais acabaram vislumbrando a possibilidade de tributar os licenciamentos e cessões de uso também dos softwares de prateleira, fulcradas no entendimento omissivo da legislação tributária que deveria tratar do conflito de competência.

Para esses entes que interpretam de forma extensiva a tributação sobre a licença do software de prateleira, não haveria, em princípio, uma dupla incidência tributária sobre o produto, visto que o Estado tributa o meio físico e o Município a parte intelectual.

Sobre os contratos que envolvem os softwares, Rui Saavedra transcreve:

... quando o software standard é licenciado - a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito -, há na

verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do software; e por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso do software. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do software será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque - como veremos - os produtores de software, após a entrega do exemplar software, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o software por eles criado, e em impor restrições ao uso do software entregue⁴.

Com isso, sob essas premissas, os negócios jurídicos que envolvam o software estão fundados em prestação de serviços a terceiros, e não circulação de mercadorias, conforme entendimentos de alguns juristas e aplicadores do direito, pois quando se vende um software não se transfere a propriedade, mas apenas direitos de uso do software de prateleira, pois a propriedade do software continua na empresa que registrou o produto nos termos e forma do artigo 7º, inciso XII, da Lei n. 9.610/98⁵ e artigo 2º da Lei n. 9.609/98⁶.

4. SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998. p. 79-80.

5. “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;”

6. ‘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 Lei.

(...)

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

(...)

Fundamentos contrários a essa tese se constroem ao considerar que a norma geral do ISSQN, quando se refere à licença e cessão de uso do software, está tratando apenas do software por encomenda, visto que o software de prateleira é uma mercadoria, não podendo ser atingido pela regra de tributação dos Municípios.

Daí o conflito de competência entre Estados e Municípios em relação aos softwares de prateleira, melhor explorado em item próprio deste trabalho.

2.2.2. Incidência do ICMS na comercialização física do software de prateleira

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo tratado pela Lei Complementar n. 87/1996, que serve de norma geral para a instituição e regulamentação do referido tributo.

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

(...)²⁹

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.⁷

Quanto ao software de prateleira, a legislação dos Estados considerou como base de cálculo tributável pelo ICMS apenas o suporte físico do produto, não tributando o conteúdo intelectual.

É o que se observa das regras editadas por alguns Estados:

Decreto n. 51.619/2007 do Estado de São Paulo (revogado pelo Decreto n. 61.522/2015)

Artigo Iº - Na operação realizada com programa para computador (“software”), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

Parágrafo único - O disposto no “caput” não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo (“videogames”), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.

Decreto n. 27.307/2000 do Estado do Rio de Janeiro

Art. Iº A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador (“software”) não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar).

Parágrafo único. Entende-se por programa de computador não personalizado aquele destinado à comercialização ou industrialização.

Decreto n. 43.080/2002 do Estado de Minas Gerais

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

XV - na saída ou no fornecimento de programa para computador:

7. Redação do disposto no artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96.

- a - exclusivo para uso do encomendante, o valor do suporte físico ou informático, de qualquer natureza;
- b - destinado a comercialização, duas vezes o valor de mercado do suporte informático; (...)

Portanto, o software classificado como de prateleira, para os Estados, tem como base de cálculo apenas o valor do suporte físico, abrindo mão esses entes políticos de tributar o suporte intelectual.

Essa questão de abrir mão quanto à tributação do conteúdo do software é discutível, visto que os Municípios defendem que sobre a licença do programa há incidência do imposto sobre serviços.

Nestes termos, esse conflito, que na minha visão não é aparente, mas real, possui de um lado os Estados apenas tributando o suporte físico do software de prateleira e de outro os Municípios tributando o conteúdo.

Destaca-se que há Convênio do Confaz permitindo que Estados legislem para considerar que a base de cálculo do ICMS dos programas de computador seja equivalente a 7%⁸, contudo não há autorização para a tributação apenas do suporte físico.

Portanto, em princípio, segundo o disposto na Lei Complementar n. 24/75, a tributação apenas sobre o valor do suporte físico do software pelos Estados estaria sob o manto da inconstitucionalidade, em razão da falta de lei complementar prevendo essa redução, bem como em razão da falta de convênio autorizativo do Confaz.

8. Vide Convênio Confaz n. 84/96.

2.3. Tributação do software virtual e o conflito de competência entre o ISS e o ICMS

Outro ponto que merece análise é a comercialização do software pelo meio virtual, pois muitas vezes há a ausência da exteriorização do negócio jurídico firmado entre as partes, seja quanto à contratação ou importação do programa, seja porque as operações de baixa do programa são realizadas via internet, o que torna difícil estabelecer qual seria o estabelecimento que comercializou o software para efeitos de incidência do ICMS ou o local da prestação do serviço para efeitos de incidência do ISSQN.

O Estado do Mato Grosso, por exemplo, editou a Lei Estadual n. 7.098/98, trazendo em suas hipóteses de incidência do ICMS o software virtual. *In verbis*:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

VI - sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

Contudo, a despeito da existência da referida regra, o fato é que a matéria é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade⁹, sob o fundamento de vício formal, pois compete à Lei Complementar Federal tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente sobre definição de tributos, fatos geradores, base de cálculo, contribuintes, além da violação à competência tributária.

Nestes termos, com base nas regras atuais e vigentes, é possível aplicar os seguintes preceitos às operações com os softwares virtuais: (i) o programa feito “por encomenda” deve ser considerado uma prestação de serviço, adotando-se o critério da competência tributária para se

9. ADI n. 1.945/STF.

exigir o ISS o local do estabelecimento adquirente do serviço¹⁰; (ii) o programa produzido em série e em larga escala, denominado software “de prateleira”, mesmo que adquirido via *download*, pode ser classificado como uma mercadoria, existindo tributação do ICMS apenas sobre o valor do meio físico, o que não se aplica nos casos de *download*.

Tanto em um caso quanto em outro, o fato é que há uma dificuldade muito grande de as autoridades fazendárias fiscalizarem e exigirem esses tributos dos adquirentes ou licenciados do software, visto que a licença e a aquisição são fornecidas por empresa no exterior e o destinatário efetua o pagamento, na maioria das vezes, por meio de cartão de crédito internacional¹¹, ou mediante remessa de valores por contrato de câmbio ao exterior.

Essas formas de quitação não são acessíveis às autoridades fazendárias, o que torna o trabalho de apuração e exigência dos tributos algo impraticável de ser realizado nos dias atuais.

Com isso, estamos diante de uma ineficácia técnica semântica¹² quanto à atividade de fiscalização, visto que a falta de acesso das autoridades fazendárias às informações dos negócios jurídicos realizados entre as partes nas operações com softwares virtuais não permite o conhecimento dos fatos jurídicos tributários, por ausência de elementos materiais para tanto.

Também é fato que as normas gerais e abstratas que tratam da tributação dos softwares apresentam lacunas quanto à competência

10. Vide artigo 3º, inciso I, da Lei Complementar n. 116/2003.

11. Utilizando-se muitas vezes do pagamento das faturas do cartão de crédito através de contas bancárias no exterior.

12. São normas que fazem a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistem condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica, conforme teoria do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Junior. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

tributária, fazendo com que Estados e Municípios tributem pelo ICMS e ISSQN os softwares de prateleira.

Dessa forma, como já exposto neste trabalho, a forma virtual de comercialização ou cessão da licença do software não traz implicações de mudança de tratamento fiscal na classificação “encomenda” ou “prateleira”, sendo necessária em relação aos softwares de prateleira a edição de regras mais claras que definam a competência tributária, além da criação de meios de acesso à fiscalização para identificar os fatos jurídicos tributários.

Em outubro do ano de 2015, alguns Estados anunciaram que iriam mudar a forma de tributação dos softwares virtuais, passando a tributar pelo ICMS todo o valor do bem baixado em *download*, incluindo o valor da licença.

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou o Decreto n. 61.522/2015¹³, que passou a tributar o programa de computador com base no preço, que inclui o suporte físico e o conteúdo informático. Com vigência a partir de 1º de janeiro de 2016, o Estado paulista buscou tributar apenas os softwares de prateleira, visto que os Tribunais

13. “Artigo 1º - Fica revogado o Decreto 51.619, de TJ de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador.”

“OFÍCIO GS N. 771/2015

Senhor Governador,

Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência a inclusa minuta de decreto, que revoga o Decreto n. 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, o qual introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador. A revogação proposta tem por objetivo adequar, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente. Com essa justificativa e propondo a edição de decreto conforme a minuta, aproveito o ensejo para reiterar-lhe meus protestos de estima e alta consideração.”

Superiores já definiram a incidência do tributo estadual sobre softwares comercializados de forma não customizada ou de prateleira.

Segundo a Secretaria da Fazenda, o objetivo seria adequar a tributação paulista à adotada em outros Estados. A alíquota do Estado de São Paulo é 18% (dezoito por cento), mas o Estado aplicava a referida alíquota somente sobre o percentual do suporte físico do software, vendido nas lojas, e como os softwares, em sua maioria, passaram a ser baixados via internet, o Estado paulista busca com a legislação angariar fatia já tributada pelos Municípios.

Contudo, diante de inúmeros questionamentos em relação a essa ampliação fiscal, seja por doutrina, comentários de juristas em meios de comunicação ou mesmo pela utilização de vias judiciais, o governo de São Paulo suspendeu temporariamente a cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o software adquirido via *download*. Nos termos do Decreto 61.791/16¹⁴, o tributo não

14. Artigo 1º - Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias: “Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streamingj*, até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto (NR)”;

II - o artigo 73 ao Anexo II: “Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Parágrafo único - O disposto no caput não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados (NR)”.

será exigido enquanto não for definido o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

É indiscutível, sob o ponto de vista legal, que há lacuna em relação ao local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

Para suprir essa lacuna, caberá à Lei Complementar esse papel, haja vista a exigência constitucional do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, reconheceu a possibilidade da incidência do ICMS sobre a venda de software por meio de transferência eletrônica de dados, afirmando ser irrelevante o fato de inexistir um bem corpóreo como objeto dessa operação. Já há uma sinalização muito expressiva do STF no sentido de que a natureza jurídica do software baixado via *download* e sua incidência tributária será definida pelo binômio: “prateleira x customizado”.

Não possamos esquecer que para os Municípios a tributação sobre a licença do uso do software não leva em consideração se o software é customizado (encomenda) ou é de prateleira. Na ânsia de arrecadação, acabam exigindo o ISS sobre qualquer licença do software, não fazendo distinções.

Esse é o ponto de conflito existente entre esses entes políticos, pois, se por um lado os Estados irão tributar pelo ICMS o valor integral do software de prateleira baixado via internet - após a supressão da referida lacuna —, por outro lado, dentro do valor integral do software estará o valor da licença do software, tratando-se na prática do mesmo valor, sofrendo, portanto, a tributação pelos Estados e Municípios.

Não tenho dúvidas de que a tributação de todo o valor do software de prateleira baixado via *download* implicará em dupla tributação sobre o valor da licença do software, pois os Municípios, em razão de previsão

em Lei Complementar n. 116/2003, tributam a licença do software indistintamente.

Com essa nova postura dos Estados, certamente o conflito de competência permanecerá mais evidente, visto que a licença do uso do software de prateleira, agora comercializado de forma virtual via *download*, que não perde suas características de produto feito para comercialização, passará a ser tributada pelo ICMS e pelo ISS, o que levará os contribuintes a buscar a definição da tributação novamente no Poder Judiciário.

A impressão que se tem é de que o direito tributário brasileiro vive de ciclos, de recriação de problemas com a edição de novas regras, o que mantém ao longo de décadas verdadeira insegurança jurídica. Novamente o maior lesado nesses casos é o contribuinte, que terá de depender do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, após décadas, para se definir a competência tributária e a legalidade das exigências. Enquanto isso, haverá exigências de tributos sobre um mesmo produto por Estados e Municípios.

2.4. Jurisprudência sobre a tributação do software

A jurisprudência de nossos Tribunais Superiores é fundamento importante a ser seguido pelos aplicadores do direito, pois os conceitos de direito privado, a interpretação conforme o texto constitucional, a análise das normas gerais de direito tributário são preceitos observados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Tal ato reflete o procedimento de aplicação do direito pelas autoridades julgadoras, permitindo que se vá do texto à compreensão, confirmando esse ato hermenêutico na edição de regras individuais e concretas.

2.4.1. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões, firmou entendimento de que os programas de computador desenvolvidos de forma personalizada geram incidência apenas do ISSQN, ao passo que os programas de computador vendidos de forma impessoal são vistos como uma mercadoria, sujeitando-se, apenas, à incidência do ICMS:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA 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 compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. Consectariamente, 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, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rei. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rei. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rei. Min. Hélio Mosimann).
2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, como sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributária.
3. É que “A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento

ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.

4. Recurso Especial desprovido¹⁵.

Note-se na ementa acima a preservação dos institutos de direito privado, contemplados no artigo 110 do CTN¹⁶, na medida em que a natureza jurídica da tributação dos softwares é definida na sua destinação e características de produção.

Nestes termos, a jurisprudência acima permite distinguir a competência tributária dos Municípios e dos Estados quanto ao software, sendo imprescindível a classificação dos produtos como elemento de distinção, conforme exposto no início deste trabalho.

A despeito da existência da jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, o fato é que a mesma não possui os efeitos do recurso repetitivo¹⁷, o que dificulta de imediato uma uniformização da jurisprudência.

Por fim, não identificamos nos repertórios de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça julgados que tenham tratado da competência tributária ou da tributação de softwares virtuais. Talvez essa ausência seja justificada em razão da matéria ser recente, ou por causa da ausência de materialidade de se identificar essas operações pelas autarquias fazendárias.

15. Acórdão do Superior Tribunal de Justiça, Min. Relator Luiz Fux, 1ª Turma, Recurso Especial n. 633405 / RS, Julgado em 24/11/2004, publicado no DJ 13/12/2004 p. 241.

16. “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.”

17. Vide artigo 543-C do Código de Processo Civil.

2.4.2. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Destaca-se como julgado da Suprema Corte brasileira a decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário 176.626/SP, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que julgou procedente ação declaratória ajuizada pela recorrida com o objetivo de que seja reconhecida a incidência do ICMS sobre operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”.

Transcreve-se parte da ementa que tratou da impossibilidade da tributação pelo ICMS das operações de licenciamento ou cessão do direito de uso do software, fazendo-se a distinção de software de encomenda e o software de prateleira para a definição da competência tributária:

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 comércio¹⁸.

Nesse sentido, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence concluiu o seguinte:

18. Acórdão do Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 176.626-3, Min. Relator Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, Julgado em 10/11/1998, Publicação no DJde 11/12/1998, p. 10.

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado. A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; por isso, não conheço do recurso: é o meu voto.

Desta feita, o entendimento quanto à tributação do software é pacífico quando se analisa a jurisprudência editada pelos nossos Tribunais: (i) tributa-se pelo ISSQN os softwares por encomenda; e (ii) tributa-se pelo ICMS os softwares de prateleira.

A despeito da existência da jurisprudência firmada também pelo Supremo Tribunal Federal, o fato é que a mesma não possui os efeitos da repercussão geral¹⁹, o que dificulta também a uniformização da jurisprudência.

Outra decisão que merece destaque é o voto do Min. Ricardo Lewandowski, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, movida pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB - em face do Governador do Estado do Mato Grosso, que aguarda julgamento do mérito, já citada neste estudo.

19. Vide artigo 543-B do Código de Processo Civil.

O Ministro proferiu decisão enunciando questionamentos sobre as características do software, enaltecendo as dificuldades materiais e obstáculos técnicos inerentes ao comércio eletrônico:

Portanto, assentar a possibilidade de incidência - de maneira genérica - do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico, conforme observou André Portella, veiculando os seguintes exemplos: [i] a classificação dos produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; [ii] a determinação da natureza jurídica do *software* como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); [iii] o estabelecimento da natureza jurídica da Internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência de ICMS ou ISS, respectivamente; e [iv] a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.

Acrescento, ainda, a esse rol, o problema da eventual repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias (art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição).

O voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes questões: [i] saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e [ii] determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos. Desse modo, não obstante os ponderáveis e inovadores argumentos lançados no voto divergente, como estamos ainda em sede de cognição sumária, concludo, com amparo na doutrina e na orientação jurisprudencial desta Suprema Corte, que existem fundamentos aptos a solucionar a questão, *in limine*, nos termos propostos pelo Ministro Relator.

Isso posto, acompanho o Relator para, na questão suscitada no voto-vista, também deferir em parte o pedido de cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão “*ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*”, do inciso VI do § 1º do art. 2º do diploma impugnado, e conferir, à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, fixando exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e indefiro o pedido quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, sem prejuízo de melhor refletir sobre o tema constitucional de fundo quando do julgamento de mérito desta ação.

A referida ação que trata da tributação do software por meio virtual é o primeiro desafio a ser enfrentado pela Suprema Corte, quando certamente alguns institutos de direito privado serão tratados no âmbito da modernidade dos nossos meios de comercialização em sentido amplo.

2.5. Soluções para resolver o conflito de competência

Diante da necessidade de se tratar de conflitos de competência em relação à incidência do ICMS e do ISSQN sobre os softwares por meio de Lei Complementar, é fato que cabe ao Congresso Nacional, nos termos do artigo 146, inciso I, da CF/88, editar regras jurídicas para que seja resolvido o problema da competência tributária quanto ao conteúdo do software de prateleira, se tributado apenas pelos Estados ou pelos Municípios em conjunto.

Também é fato que a comercialização dos softwares por meios virtuais ainda necessita de regras jurídicas próprias dos Estados e dos Municípios.

Vejamos alguns conceitos que permitem chegar a uma conclusão quanto aos elementos de classificação do software e identificação de critérios para fins de construção da regra-matriz de incidência, eliminando eventuais conflitos de competência entre Estados e Municípios.

2.5.1. Software como bem incorpóreo e mercadoria

Os programas de computador são um conjunto de linguagens codificadas, que na modernidade atual passaram a possuir um suporte físico ou não.

Portanto, sob o ponto de vista de conceitos de direito privado, estamos diante de um bem incorpóreo²⁰, que pode ser considerado uma mercadoria ou não, dependendo dos elementos de definição da natureza jurídica do software.

Um bem incorpóreo considerado como mercadoria é a energia elétrica, como já reconheceu o Supremo Tribunal Federal quando considerou: “A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, ‘b’, da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADCT]”²¹.

Nesse aspecto, não há dúvidas em se aplicar aos softwares virtuais de prateleira o mesmo conceito quanto à energia elétrica: bem incorpóreo e mercadoria.

Dessa forma, é possível optar pela incidência do ICMS sobre bens incorpóreos, desde que esses bens possuam natureza jurídica e características de um produto voltado à comercialização.

20. Embora possam ser objeto de direito, e deles se possam sentir os resultados, não possuem qualquer materialidade em que se possa tocar ou apalpar, ou que se possa sentir ou ver. São bens de existência imaterial, impalpáveis e invisíveis.

21. Acórdão do Supremo Tribunal Federal, Ação Rescisória n. 1607/MS, Min. Relator Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 30/03/2006. Publicado no DJ de 29/09/2006, p. 32.

Quanto à identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador do ICMS, a legislação tributária pode definir sob os mesmos fundamentos trazidos nas Leis Complementares em vigor, considerando como fonte de critério espacial da regra-matriz de incidência o local onde estão cadastrados os estabelecimentos dos vendedores. Se o vendedor possuir mais de um estabelecimento, o critério espacial a ser considerado será o local onde se encontra o estabelecimento que registrou a venda do software de prateleira.

No caso de importação, o critério passa a ser o do local do endereço do comprador. Sob esse aspecto, a exigência do ICMS na importação torna-se muito difícil, visto que o meio mais eficaz de se identificar a incidência do tributo na aquisição do software de prateleira virtual seria fiscalizar o estabelecimento do adquirente, utilizando-se de técnicos de informática para definir o momento da aquisição dos programas.

Nas operações que envolvem a importação do software virtual de prateleira estaremos diante de uma norma de ineficácia técnica semântica, pois não é possível em termos materiais a sua aplicabilidade, considerando os obstáculos ora mencionados.

2.5.2. Software como bem incorpóreo e serviço

Quanto aos softwares virtuais por encomenda, além de se tratar de um bem incorpóreo, como visto, estamos diante de um licenciamento ou cessão de direito de uso de um bem personalizado, sujeitando-se à incidência do ISSQN.

Sob esse aspecto, as mesmas dificuldades enfrentadas pelos Estados são aplicadas aos Municípios, tanto pelo seu aspecto da exigência, quanto pelo seu aspecto da fiscalização.

No caso de importação de serviços, a exigência do ISSQN depende de regras e meios para a materialização e identificação dos fatos geradores,

considerando a ausência de meios de controle dos Municípios nessas operações virtuais.

Portanto, seja na comercialização de softwares virtuais de prateleira seja no licenciamento ou cessão de direitos de uso de softwares virtuais personalizados, a exigência dos tributos depende do rompimento de obstáculos materiais quanto à informação, o que somente existiria com a criação de políticas de parceria com a União Federal e de controle das informações de remessas de valores ao exterior, de aquisições e contratações de operações internacionais via cartão de crédito.

Não podemos esquecer que todas essas parcerias para a obtenção de informações a serem utilizadas como elemento de identificação do fato jurídico tributário pelos Estados e Municípios, implicam quebra de sigilo bancário, mais um obstáculo a ser ultrapassado, destacando que o Supremo Tribunal Federal ainda não julgou de forma definitiva a constitucionalidade de obtenção das informações por meio de requisições feitas por autoridades administrativas aos Bancos, sem passar pela autorização judicial, tendo jurisprudência prevalente negativa a esse procedimento em sede de decisão do Pleno dessa Corte Maior²².

3. Regra-matriz de incidência tributária do ISSQN sobre a licença ou cessão de uso do software por encomenda

Como afirmado neste trabalho, a tributação sobre o software deveria se pautar sobre a incidência do ISSQN nas licenças e cessão do uso dos programas de computador, e sobre a incidência do ICMS na comercialização de softwares de prateleira, não se permitindo, sob as normas gerais tributárias e sob o crivo da distribuição das competências tributárias no âmbito constitucional existir a tributação do conteúdo

22. RE 389.808/STF.

material do software de prateleira pelos Municípios, cabendo tal atribuição aos Estados.

Já quanto à tributação do software virtual, baixado por meio do comércio eletrônico, a questão da tributação é mais complicada ainda, pois além da ausência de norma geral que trate da base de cálculo, do fato gerador, dos contribuintes etc., há ainda a falta de meios operacionais para Estados e Municípios fiscalizarem, sem falar também na ausência de regras para a instituição, fiscalização, administração e cobrança desses tributos.

Diante de tudo isso, buscam-se construir, com base na legislação tributária em vigor, normas jurídicas com juízo hipotético condicional completo, qual seja a regra-matriz de incidência tributária, de forma a identificar os critérios jurídicos de composição e formação dessa regra.

Como bem leciona Paulo de Barros Carvalho, as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os dispositivos legais. Para a compreensão da norma, caberá ao intérprete fazer incursões pelo sistema, isto é, recorrer a diversos textos de lei, buscar entre os diferentes diplomas normativos a integridade existencial da norma²³.

É o que se passa a fazer com as regras do ISSQN, identificando os critérios da regra-matriz de incidência, típica regra de comportamento.

Iniciemos pelo antecedente ou hipótese da norma jurídica, especificamente quanto à tributação pelo ISSQN, sobre a licença ou cessão do uso do software por encomenda, cuja competência tributária é exclusiva dos Municípios.

Paulo de Barros Carvalho propõe a classificação da hipótese jurídica tributária em três critérios, quais sejam: o material que diz respeito ao comportamento das pessoas físicas ou jurídicas; o espacial, que diz

23. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 305.

respeito ao local onde o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos; e, por fim, o critério temporal, que contém o grupo de indicações que nos oferecem elementos para identificar, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto.

3.1. Critério material

Nesse critério há referência a um comportamento de pessoas, tratando-se de um componente lógico da hipótese ou antecedente da regra-matriz. Linguisticamente, é composto por um verbo e um complemento, que deverá estar delimitado por condições especiais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato²⁴.

De forma objetiva quanto à regra-matriz que se propõe construir, o critério material seria: prestar (verbo) serviço de licenciamento de uso de software por encomenda (complemento); prestar (verbo) serviço de cessão de uso de software por encomenda (complemento), utilizando-se os enunciados transcritos no artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003, combinado com o item 1.05 da lista de serviços.

Na importação da prestação do serviço o que muda na regra-matriz de incidência são os prestadores e tomadores e o critério espacial em relação às operações de prestação de serviços dentro do território nacional.

Lógico que há uma diferença significativa na licença de uso e na cessão de uso do software por encomenda. Na primeira, há apenas a transmissão do direito de usar o software, enquanto na segunda o tomador do serviço passa a ser detentor dos direitos do programa.

24. Idem, *ibidem*, p. 326.

Contudo, o esforço humano que decorre do trabalho na construção do programa de computador somente tem sua identificação e pode ser considerado um serviço quando estamos diante de um programa construído por encomenda, visto que nos softwares de prateleira esse esforço se perde no tempo e no espaço, em razão da produção reiterada, programada e automática do produto de prateleira.

3.2. Critério espacial

Quanto ao critério espacial, há regras que trazem expressos os locais em que o fato jurídico deva ocorrer, para que irradie os efeitos que lhe são próprios.

No caso do ISSQN, o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

No caso da prestação de serviços de licenciamento ou de cessão de uso do software por encomenda, o critério definidor espacial está insculpido no artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003, qual seja o local do estabelecimento prestador do serviço. No caso em análise, o local do estabelecimento que realizar o licenciamento ou a cessão do uso do software por encomenda.

Na importação do serviço prestado por empresa no exterior, o critério espacial de incidência tributária muda para o local do tomador do serviço ou o local onde se localiza o intermediário do serviço; na falta de estabelecimento, onde eles estiverem localizados, conforme prescreve o inciso I do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003.

3.3. Critério temporal

Podemos compreender a presença do critério temporal na hipótese de incidência como um grupo de informações, contidas em regras, que

nos oferecem elementos de identificação do instante em que acontece o fato descrito.

Esse marco de tempo deve apontar o nascimento de um direito do sujeito ativo, Município ou do Distrito Federal, e um dever jurídico para o sujeito passivo, prestador ou tomador do serviço, dependendo da prestação do serviço ocorrer em território nacional ou advir do exterior.

Cabe ao legislador a escolha de um momento, devidamente determinado, para situar, no tempo, o fato jurídico tributário.

No caso em análise, o critério temporal da prestação de serviço de licenciamento ou cessão do direito de uso de software por encomenda ocorre no momento da prestação de serviço, mediante a instalação do programa de computador por encomenda.

3.4. Critério pessoal

Já em relação ao conseqüente normativo, ocorre a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas.

Se por um lado a hipótese funciona como descritor, anunciando os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, como jurídico, o conseqüente funciona como prescritor, identificando o vínculo jurídico que nasce entre sujeitos de direitos e obrigações.

O critério pessoal é o conjunto de elementos que nos aponta, no prescritor da norma, quem são os sujeitos da relação jurídica que se forma; de um lado, o sujeito ativo credor da obrigação tributário e, de outro lado, o devedor.

No caso em análise o critério pessoal é composto pelo sujeito ativo, Município ou Distrito Federal, onde se localiza o estabelecimento prestador, ou o Município ou Distrito Federal onde se localiza o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, na hipótese de

importação do serviço do software por encomenda, e o sujeito passivo é o prestador do serviço²⁵.

O critério de responsabilidade por eleição legislativa trazido no artigo 6º da Lei Complementar n. 116/2003 não se confunde com o sujeito passivo, tratando-se de critério de imputação de cobrança do tributo a terceiro em razão do vínculo que se forma com o fato jurídico tributário.

Segundo as lições de Maria Rita Ferragut, “contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”²⁶.

3.5. Critério quantitativo

É no critério quantitativo que encontramos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, com o fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo a título de tributo.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

No caso em análise a base de cálculo seria o preço do serviço²⁷ de licença ou da cessão do software por encomenda, aquele efetivamente contratado, e a alíquota dependerá do Município que formará a relação jurídica como sujeito ativo.

25. Vide artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003.

26. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29-30.

27. Vide artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

No caso do Município de São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 2% (dois por cento)²⁸.

4. Regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre a comercialização do software de prateleira

Adotando o mesmo procedimento do item anterior, constrói-se a regra-matriz de incidência nas operações que envolvem a comercialização de softwares de prateleira, classificados como mercadoria.

No antecedente normativo identificaremos, de forma objetiva e fundada na norma geral que trata do ICMS, os critérios material, espacial e temporal.

4.1. Critério material

No antecedente normativo, o critério material da comercialização do software apresenta a seguinte estrutura: realizar (verbo) operação relativa à circulação de software de prateleira (complemento)²⁹.

Na importação, o critério material apresenta pequena distinção: realizar (verbo) operação de importação relativa a software de prateleira advindo do exterior (complemento)³⁰.

4.2. Critério espacial

Quanto ao critério espacial, a legislação tributária considera ocorrido o fato jurídico tributário no local onde estão cadastrados os estabelecimentos dos vendedores. Na hipótese do vendedor possuir mais de

28. Conforme tabela editada pela Prefeitura do Município de São Paulo, respaldada em lei.

29. Vide artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

30. Vide § 1º, inciso I, do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96.

um estabelecimento, o critério espacial a ser considerado será o local onde se encontra o estabelecimento que registrou a venda do software de prateleira³¹.

No caso de importação, o critério passa a ser o do local do estabelecimento (pessoa jurídica) ou do endereço (pessoa física) do comprador³².

4.3. Critério temporal

Já no critério temporal a incidência do ICMS ocorre na saída do software de prateleira do estabelecimento do comerciante vendedor³³.

No caso de importação do software de prateleira, o momento do fato jurídico tributário ocorre no desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, qual seja no momento do registro da Declaração de Importação³⁴.

4.4. Critério pessoal

No conseqüente normativo, o critério pessoal, segundo a norma geral que trata do ICMS, terá como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado ou o Distrito Federal onde ocorreu a saída da mercadoria e como sujeito passivo o comerciante da mercadoria, qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias.³⁵

31. Vide artigo 11, inciso I, "a", da Lei Complementar n. 87/96.

32. Vide artigo 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar n. 87/96, combinado com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da CF/88.

33. Vide artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

34. Vide artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar n. 87/96.

35. Vide artigo 4º, *caput*, da Lei Complementar n. 87/96.

No caso de importação do software de prateleira, o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal onde se localiza o adquirente da mercadoria com ou sem fins comerciais³⁶, e o sujeito passivo é o adquirente da mercadoria³⁷, seja na importação direta, seja na importação indireta, em que se utilizam empresas comerciais importadoras ou *trading* para realizar a importação nas modalidades “por conta e ordem de terceiro”³⁸ ou “por encomenda”³⁹.

4.5. Critério quantitativo

Por fim, quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo é o valor do software de prateleira ou o valor da operação⁴⁰, incluído o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente.

Contudo, como visto neste trabalho, os Estados vêm considerando como base de cálculo do ICMS apenas o valor físico do software, qual seja o valor do CD, disquete ou do DVD, duplicando esse valor em alguns casos, como ocorre nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro. Com a mudança proposta por alguns Estados na legislação de incidência, a base de cálculo do software virtual de prateleira passará a ser o valor do software em sua integralidade⁴¹.

36. Vide artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88.

37. Vide artigo 4º, parágrafo único, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

38. Vide Instrução Normativa SRF n. 225/2002.

39. Vide Instrução Normativa SRF n. 634/2006.

40. Vide artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

41. O entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nos termos da Resposta a Consulta n. 891/99, a partir da vigência do Decreto n. 61.522/2015, perderá seus efeitos, em razão da mudança legislativa, aplicando-se apenas a fatos passados. A referida Consulta dispunha que não haveria a incidência de tributos, pois não havia suporte informático no caso de softwares baixados pela internet. Adotar esse entendimento a partir da vigência do Decreto será um gravame de insegurança jurídica muito grande, tanto é que a Sefaz resolveu suspender os efeitos do Decreto até eventual supressão de lacuna legislativa.

Na importação, a base de cálculo é diversa da operação de comercialização de mercadoria no mercado interno. Sobre o valor do software importado fisicamente (valor da mercadoria importada) deverá ser acrescentado o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio (IOF), as taxas, contribuições e despesas aduaneiras efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria⁴².

No caso do software virtual, não haverá acréscimos sobre a base de cálculo de tributos como o imposto de importação⁴³, o imposto sobre produtos industrializados⁴⁴, o imposto sobre operações de câmbio (IOF), as taxas, contribuições e despesas aduaneiras, pois não há desembaraço aduaneiro e entrada física de mercadorias em território nacional.

Já a alíquota é aquela aplicada pelo Estado onde ocorrer a comercialização do software de prateleira (local onde estiver o estabelecimento do vendedor ou o endereço da pessoa física) e no caso da importação a do Estado onde estiver localizado o adquirente. No caso do Estado de São Paulo, por exemplo, será a alíquota de 18%, sendo utilizado cálculo por dentro, o que majora ainda mais a carga tributária.

5. Conclusões

Pode-se dizer que o software é composto de um programa que pode ou não necessitar de um suporte físico.

A definição do software se dá com base em sua destinação: (i) se para o mercado de consumidores num âmbito geral ou setorial - prateleira; (ii) se para determinado consumidor, mantendo condições de

42. Vide artigo 13, inciso V combinado com o artigo 14, ambos da Lei Complementar n. 87/96.

43. Solução de Consulta n. 149 de 05 de agosto de 2013 - Disit 9.

44. Solução de Consulta n. 149 de 05 de agosto de 2013 - Disit 9.

individualidade e exclusividade regidas numa cessão do direito de uso de software - por encomenda.

No plano da competência tributária, os softwares por encomenda somente podem ser tributados pelos Municípios, já o software de prateleira, a despeito de alguns Estados tributarem apenas o meio físico, a competência quanto à tributação é exclusiva pelo ICMS, não sendo permitido Municípios cobrar ISSQN sobre o valor do conteúdo dos softwares de prateleira, haja vista a competência privativa dos entes políticos trazida pela Constituição Federal.

O entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal é pacífico quanto à tributação do software: (i) tributa-se pelo ISSQN os softwares por encomenda; (ii) tributa-se pelo ICMS os softwares de prateleira.

Na comercialização de softwares virtuais de prateleira e no licenciamento ou cessão de direitos de uso de softwares virtuais personalizados, a exigência dos tributos será de difícil aplicação, considerando as características próprias dos meios virtuais de comunicação e dos obstáculos quanto à falta de instrumentalidade dos entes políticos para se identificarem os fatos jurídicos tributáveis.

Por fim, apontamos as regras-matrizes de incidência tributária do ISSQN nas prestações de serviços de licenciamento e cessão de direito de uso de softwares por encomenda e a regra-matriz na comercialização de softwares de prateleira, como forma de exercício do construtivismo lógico-semântico da norma de comportamento *stricto sensu*, identificando todos os seus critérios, como forma de buscar nas regras atuais soluções para amenizar tamanha insegurança jurídica que a matéria traz para os contribuintes.

6. Bibliografia

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998.

