

Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o software no regime tributário brasileiro

SUMÁRIO: 1. *Introdução.* 2. *Desenvolvimento.* 2.1. *Breves considerações à definição legal de software no Brasil e sua classificação.* 2.2. *Da não incidência do ISS sobre o software proprietário e não-proprietário.* 2.3. *A tributação do software customizado.* 2.4. *A não incidência do ICMS sobre o software de prateleira e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.* 2.5. *Da não incidência do ICMS e do ISS sobre software digital.* 3. *Conclusão. Referências bibliográficas.*

RESUMO: *O software se caracteriza como criação intelectual, bem imaterial e intangível, que não se confunde com o suporte utilizado para que seja difundido. De acordo com a classificação do software em proprietário e não-proprietário, software por encomenda, de prateleira e software digital, para fins de tributação, compete analisar o tipo de obrigação que constitui em cada caso e se ele se enquadra no aspecto material e espacial da hipótese de incidência do ISS e do ICMS. O software proprietário e o não-proprietário não deverão ser tributados. O ISS incidirá sobre o software por encomenda, desenvolvido, segundo as necessidades específicas do usuário. No software de prateleira, o ICMS incidirá apenas sobre o valor do suporte físico, que deve ser especificado na nota fiscal. No software digital, a impossibilidade de tributação se justifica por não haver a realização do aspecto material e espacial da hipótese de incidência do ICMS e do ISS.*

ABSTRACT: *The software is defined as an intellectual creation, an intangible good, that should not be confused with its tangible support device. Softwares can be classified as proprietary or non-proprietary (free software) and also as software on order, virtual software and canned software (off the shelf). It is important analyze the reflexes of those classifications*

on taxation, specially to define which tax will levy the trading of softwares: the ICMS or the ISS. Proprietary software and non-proprietary (free software) should not be taxed. The ISS will levy on software on order developed according to the specific needs of the user. In canned software (off the shelf), only to the value of the hardware will be taxed by ICMS, which must be specified on the invoice. In virtual software, the impossibility of taxation is justified because there is no realization of material and spatial aspect of the hypothesis of ICMS and ISS.

PALAVRAS-CHAVE: *Software; classificação; tributação; ICMS; ISS.*

1. Introdução

Diante do desenvolvimento tecnológico experimentado especialmente nas últimas três décadas, o Brasil e o mundo adotaram cada vez mais equipamentos, cujo funcionamento só é possível graças ao *software*, também chamado de programa de computador. Assim, os celulares, computadores, câmeras digitais, GPS e MP3 *player*, por exemplo, não teriam qualquer utilidade sem o *software*, que promove a interação entre o usuário e o *hardware*, ou seja, a parte física desses equipamentos.

Tendo em vista a necessidade de regular esse novo componente, necessário para o funcionamento dos equipamentos eletrônicos, que se tornaram indispensáveis para a sociedade contemporânea, o art. 1º, da Lei 9.609/98, trouxe a seguinte definição do *software*, a saber:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de

tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Conforme restará demonstrado, o *software* pode ser classificado pelo critério de comercialização, em *software* proprietário e não-proprietário e pelo critério de produção em *software* por encomenda e *software* de prateleira, sendo o último o critério adotado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Além disso, tendo em vista a difusão do acesso à internet, cada vez mais o *software* tem sido adquirido e transmitido ao usuário por meio virtual, sem qualquer meio de exteriorização. Trata-se do chamado *software* virtual, que também será objeto do presente trabalho.

A partir da definição de *software* e da classificação a ele conferida segundo o critério de comercialização e do critério de produção, considerando, ainda, o *software* digital, objetiva-se estudar a incidência (ou não) do ICMS e do ISS sobre ele. Assim, verificar-se-á se ele, em cada caso, se enquadra na hipótese material de incidência do ICMS e do ICMS, ou seja, se se trata de prestação de serviço ou de operação de circulação de mercadoria.

2. Desenvolvimento

2.1. Breves considerações à definição legal do *software* no Brasil e sua classificação

O *software* foi definido pelo art. 1º, da Lei 9.609/98, e se caracteriza como criação intelectual, bem imaterial, que não se confunde com o suporte utilizado para que seja difundido. Nesse sentido, o citado artigo o diferencia de seu “suporte físico de qualquer natureza”. Ademais, corroborando esse entendimento, o art. 2º, da Lei 9.609/98, confere ao *software* a proteção de-

dicada aos direitos autorais, o que é, ainda, expressamente previsto no art. 7º, XII, da Lei 9.610/98, e independe de registro.

Essa proteção, consoante art. 2º, da Lei 9.609/98, é a mesma conferida às obras literárias, consideradas, para fins legais, como sendo bens móveis, nos termos do art. 3º, da Lei 9.610/98. Por isso, a titularidade do *software* é passível de ser transferida total ou parcialmente a terceiros e a referida Lei 9.609/98 definiu em seu art. 9º, que o uso de *softwares* no Brasil será objeto de contrato de licença, em se tratando de bem imaterial. Além disso, o usuário pode adquirir o *software* sem que haja a transmissão dos direitos autorais, sendo apenas disponibilizado para uso.¹

Dessa forma, o *software* pode ser transmitido a terceiros, por meio da modalidade de contrato denominada **licença de cópia**, que prevê o uso exclusivo do usuário que o adquire, para que não haja a violação dos direitos autorais, como ocorre com o *Windows*. Ele pode, ainda, ter os direitos autorais transferidos definitivamente para terceiros, que poderão inclusive comercializá-lo, por meio de **contrato de compra e venda**. O *software* pode também ser objeto de **licença de uso**, conforme apontado no art. 9º, da Lei 9.609/98, em que a sua utilização é autorizada, mas a propriedade intelectual não é transferida. Por fim, o usuário pode contratar o **desenvolvimento de programação**, para que seja criado um programa específico com as características por ele solicitadas.

Assim, o *software* é um bem intelectual, intangível e imaterial, que não se confunde com o suporte utilizado para ser difundi-

1 ATTIE, Paulo. **Da não incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares**. Tributario.net, São Paulo, a. 5, 29 set. 2006. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33169>. Acesso em: 10 out. 2006.

do. Isso é corroborado pela proteção conferida a ele, que, nos termos do art. 2º, da Lei 9.609/98, é equiparado aos direitos autorais.

Depois dessas breves considerações acerca da definição do *software*, cumpre citar as possíveis classificações a ele atribuídas.

Segundo o critério de comercialização, o *software* pode ser classificado como *software* proprietário e não-proprietário. No primeiro, o código-fonte não é distribuído para os usuários, sendo de conhecimento exclusivo de seu criador. Já no *software* não-proprietário, o código-fonte permanece acessível para todos os seus usuários. Os *softwares* proprietários são os mais comuns, encontrados especialmente em sistemas operacionais de computadores, como o *Windows* e o pacote de aplicativos *Office*. Já o não-proprietário tem como principal exemplo o sistema operacional *Linux*, que vem ganhando maior número de adeptos nos últimos anos, especialmente pelo seu baixo custo para aquisição e manutenção.²

O código-fonte, essencial para a classificação anteriormente adotada, é um conjunto de instruções ou declarações articuladas, desenvolvidas para um fim específico pelo programador, que escreve em linguagem de programação de alto nível, compreensível pelos humanos. Para que o computador possa entendê-lo, é necessário que o código-fonte seja compilado e transformado em um arquivo com a linguagem específica do processador de computador, ou seja, linguagem de máquina.³

2 CASTRO, Aldemario Araujo. **O tratamento jurídico do software no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 439, 19 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5723>>. Acesso em: 11 maio 2009.

3 ATTÍE, Paulo. **Da não incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares**. Tributario.net, São Paulo, a. 5, 29 set. 2006. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33169>. Acesso em: 10 out. 2006.

Por outro lado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça classificou o *software* segundo a sua forma de produção. Assim, chamou de *software* de prateleira aquele produzido em série e vendido a varejo e de *software* customizado aquele desenvolvido por encomenda para um usuário específico, segundo suas necessidades.

Por fim, o *software* digital, que não faz parte das classificações anteriores, mas é cada vez mais difundido pelo aumento expressivo do uso da internet nos últimos anos, pode ser definido como aquele desprovido de qualquer meio físico para a sua veiculação. Ele não possui qualquer forma de exteriorização, por ser totalmente adquirido e transmitido para o usuário por meio virtual.

A partir das premissas postas, quanto à definição e classificação do *software*, passa-se, então, a analisar a incidência (ou não) do ICMS e do ISS sobre ele.

2.2. Da não incidência do ISS sobre o *software* proprietário e não-proprietário

Tanto o *software* proprietário quanto o *software* não-proprietário são transmitidos para o usuário por meio do contrato de licença de uso, consoante disposto no art. 9º, da Lei 9.609/98. A referida licença especifica uma série de condições a serem observadas para utilização do programa. Essa cessão de direito de uso, efetuada por meio de licença, se trata de obrigação de dar, afastando-se, por conseguinte, da obrigação de fazer, que configura a prestação de serviço, ante a ausência de emprego do esforço humano com conteúdo econômico.

Nesse sentido, Monteiro (2003, p. 91) pontua a diferenciação entre obrigação de dar e obrigação de fazer:

Em primeiro lugar, nas obrigações ad dandum ou ad tradendum a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas obrigações in faciendo, o objeto consiste num ato ou serviço do devedor.

No entanto, o legislador infraconstitucional, ao tentar adaptar esse novo componente eletrônico ao regime tributário vigente, criou um problema que ainda não foi completamente dirimido. Apesar de a cessão de direitos de uso desse tipo de *software* para o usuário se configurar como obrigação de dar, ela é expressamente prevista no item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, que determina a incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre essa operação.

O ISS é tributo de competência privativa dos Municípios, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988. “O fato gerador e a base de cálculo são conceitos constitucionais”.⁴ Exatamente por isso, o fato gerador e base de cálculo constitucionalmente previstos são limitadores à atuação do legislador infraconstitucional.

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais. (CARRAZZA, 2006, p. 475)

No exercício de sua competência privativa para instituir o ISS, os Municípios deverão observar estritamente o fato gerador

4 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 134.

definido na Constituição Federal de 1988, qual seja, a prestação de serviços de qualquer natureza, que não estejam previstos no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e, ainda, os limites estabelecidos na Lei Complementar 116/03.

Ademais, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é justamente a prestação de serviço de qualquer natureza, diferente daqueles serviços de comunicação, descritos no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

O critério material da hipótese de incidência está mais elaborado. Entretanto para a economia do pensamento, poderíamos resumir-lo em, simplesmente, prestar serviços, onde aparece o verbo prestar e o complemento serviços. O critério espacial é qualquer ponto situado dentro do território do Município. E o temporal, o instante em que o serviço, pronto e acabado, é entregue ao tomador. Na consequência está a prescrição do vínculo obrigacional: critério pessoal – sujeito ativo é a Fazenda do Município e sujeito passivo, o prestador de serviço; o critério quantitativo está expresso pela base de cálculo – valor do serviço prestado – e pela alíquota X% (percentagem apontada pela legislação em vigor). (CARVALHO, 2007, p. 383-384)

A definição constitucional do fato gerador do ISS deveria representar um óbice para o legislador complementar, que apenas poderia incluir na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03 típicas prestações de serviços. No entanto, o item 1.05 da referida Lista Anexa traz a previsão da incidência do tributo sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, que não se enquadra no aspecto material da hipótese de incidência do ISS. Exatamente por isso, verifica-se a

inconstitucionalidade do item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03.

Ademais, o art. 1º, da Lei Complementar 116/03, dispõe que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, ainda que eles não constituam a atividade preponderante do prestador. Todavia, o ISS não incide indiscriminadamente sobre qualquer tipo de prestação de serviço.

Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade econômica. (BARRETO, 2005, p. 30)

Assim, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se circunscreve ao serviço, mas à prestação de serviço, que envolve o negócio jurídico firmado entre o tomador e o prestador e, por conseguinte, o conteúdo econômico dessa obrigação de fazer. Essa prestação de serviços de qualquer natureza, configurada indubitavelmente como obrigação de fazer, não se coaduna a natureza do *software* proprietário e não-proprietário, que são frutos de elaboração intelectual.

Além disso, o contrato de licença, previsto no art. 9º, da Lei 9.609/98, que implica no fornecimento de cópia do *software* para uso de terceiro, mantendo a propriedade e os direitos autorais com o seu titular original⁵, mediante contraprestação

5 ATTIE, Paulo. **Da não incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares***. Tributario.net, São Paulo, a. 5, 29 set. 2006. Disponível

onerosa, corrobora a configuração de obrigação de dar. Nos termos do art. 110, do CTN, o conteúdo e alcance das normas de direito privado não devem ser alterados ou remodelados para se adaptarem especialmente ao fato gerador e determinarem a incidência tributária. Por isso, não deve o contrato de licença, expressamente previsto no art. 9º, da Lei 9.609/98, ser utilizado de forma diversa daquela legalmente prevista, para ampliar o campo de incidência do ISS, abrangendo o licenciamento ou cessão de direitos de uso do *software*, sob pena de violação ao disposto no art. 110 do CTN.

2.3. A incidência do ISS sobre o *software* customizado

O *software* customizado, também chamado de *software* por encomenda ou automizado, é um programa desenvolvido exclusivamente para o usuário, de acordo com suas necessidades, e que inclui os serviços de consultoria e ajuste. Nesse caso, o programador é contratado para prestação de um serviço exclusivo, configurando, assim, a obrigação de fazer e sendo indiscutível a incidência do ISS, consoante previsto no item 1.04, da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, conforme entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, a partir de 1998, com o julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP.

Assim, a incidência do ISS se justifica pelo fato de o programador ter sido contratado para desenvolver um *software* exclusivo, atendendo às necessidades específicas do usuário que o contratou. Nesse caso, configura-se típica prestação de serviço, obrigação de fazer cujo conteúdo econômico permite a configuração do aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33169>. Acesso em: 10 out. 2006.

No entanto, se o programador fornecer um *software* comum, prestando apenas aqueles serviços de consultoria e ajuste, a incidência do ISS justifica-se apenas sobre esses serviços, não se estendendo à cessão dos direitos de uso do *software* comum. Isso porque a prestação de serviços, aspecto material da hipótese de incidência do ISS, nesse caso, se subsume à consultoria e ajuste.

2.4. A não incidência do ICMS sobre o software de prateleira e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP, salientou a diferença entre o *software* de prateleira e o customizado. Segundo as citadas decisões, o *software* de prateleira é aquele destinado indistintamente ao público em geral e produzido em série, do qual as cópias são comercializadas no varejo, como programas antivírus, pacotes de aplicativos e jogos de computadores e consoles. Por isso, o Supremo Tribunal Federal definiu que sobre as operações, que tenham o *software* de prateleira como objeto, deve incidir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

O art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o ICMS e definiu o aspecto material da sua hipótese de incidência, qual seja, realizar operações de circulação de mercadorias.⁶

Para compreender o fato gerador do ICMS é necessário analisar o conceito jurídico de **operações, circulação e mercadoria**,

6 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 382.

porque se qualquer desses elementos constitutivos do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS estiver ausente, não haverá de se falar em tributação no caso. As operações são atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de um direito, que implique na circulação de mercadorias. Por sua vez, a circulação é considerada a mudança de titularidade, ou seja, a disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. Por fim, mercadoria é o bem, objeto do ato de comércio de qualquer natureza, que pode ser assim definida:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, dentre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. (MACHADO, 2007, p. 387)

O *software* de prateleira não se enquadra nesse conceito de mercadoria, o que, por si só, afasta a incidência do ICMS sobre as operações com ele realizadas. Ele independe do suporte físico utilizado para a sua transmissão. É um bem intelectual, intangível e imaterial, protegido pelos direitos autorais, nos termos do art. 2º, da Lei 9.609/98.

Além do enquadramento da mercadoria como coisa móvel, há, ainda, outro requisito para que a coisa seja considerada mercadoria, a saber:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio*. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda,

no estado em que adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para a venda. (MACHADO, 2007, p. 387)

A destinação para o comércio também não se coaduna com o *software* de prateleira. Inadvertidamente considera-se que ele seja vendido, quando disponível nos hipermercados e lojas de informática. No entanto, o *software* de prateleira não é aquele que pode ser objeto de contrato de compra e venda, em que a titularidade do direito de propriedade é passada ao usuário, que poderá, inclusive, comercializá-lo. Pelo contrário, esse tipo de *software* é normalmente objeto de licença de uso, nos termos do art. 9º, da Lei 9.609/98, da qual as condições de uso e restrições vêm normalmente expressas na embalagem. Portanto, não há de se falar em transferência da titularidade do *software* de prateleira, a configurar o elemento circulação, intrínseco ao fato gerador do ICMS. Nas operações realizadas com o *software* não há qualquer possibilidade de se consumir a transferência de sua propriedade, não havendo a possibilidade de incidência do ICMS sobre elas⁷.

O que é posto à venda não é o trabalho intelectual contido no *software*, mas o seu suporte físico.

Há autores, como Aldemario Araújo Castro, que defendem que “o *software* de prateleira como um todo, deve ser tributado pelo ICMS, pois a evolução tecnológica impõe a adequação da idéia de mercadoria”.⁸ Entretanto, esses autores desprezam a norma contida no art. 110, do CTN, que determina que a lei tributária não deve alterar o conteúdo e alcance dos conceitos

7 TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. **ICMS na operação mercantil com *software***. Jus Navigandi, Teresina, a. 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1810>>. Acesso em: 11 mai. 2009.

8 CASTRO, Aldemario Araujo. **O tratamento jurídico do software no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 439, set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5723>>. Acesso em: 11 maio 2009.

e institutos de direito privado. Por conseguinte, a evolução daquele conceito de mercadoria, anteriormente apontado, é ilegal diante da disposição expressa contida no art. 110, do CTN.

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir do arquétipo constitucional. (CARRAZZA, 2006, p. 482-484)

O entendimento adotado no RE 176.626/SP e no RE 199.464/SP, para definir a tributação do *software* de prateleira pelo ICMS, não levou em consideração o fato de ser ele fruto de uma elaboração intelectual, que se difere do seu suporte físico. Porém considerou se o *software* foi ou não adquirido com o intuito de revenda, o que o caracterizaria como mercadoria.

Esse intuito de revenda não deve afastar a inexistência dos elementos **operação, circulação e mercadoria**, imprescindíveis para a realização do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, consoante acima demonstrado.

Além disso, há quem aplique ao *software* de prateleira, por analogia, o mesmo entendimento adotado para a venda de obras fonográficas e livros. Entretanto, são aquelas condições de uso inseridas normalmente na embalagem do *software*, que o diferencia dos livros e obras fonográficas, porque seu autor cede ou licencia o uso dos direitos autorais ao distribuidor, que repassa ao varejista ou diretamente ao consumidor final naquelas condições previstas.⁹

Diante disso, entendeu-se que sobre o *software* de prateleira deveria incidir o ISS, assim como sobre o *software* por encomenda. Nesse caso, ele seria sublicenciado ao usuário final, que deveria utilizá-lo, conforme aquelas condições especificadas na embalagem. O suporte físico não deve ser considerado o principal objeto da operação de circulação de mercadoria, sendo apenas o meio para viabilizar a prestação do serviço.¹⁰

Todavia, conforme anteriormente apontado, não se verifica nesse caso típica prestação de serviço, motivo pelo qual se afigura inconstitucional a inclusão do item 1.05 na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03. Outro argumento que afasta a incidência do ISS sobre o *software* de prateleira é a ausência de conteúdo de obrigação de fazer nas operações que o têm como objeto, ante a ausência de emprego do esforço humano com conteúdo econômico, o que seria necessário para configurar a prestação de serviço e o aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

Ademais, há autores como Terceiro (2006) que considera que o conceito de mercadoria, contido no art. 191 do Código Comercial¹¹ não é capaz de abranger o *software* de prateleira. Isso

9 ADVOGADOS, Lobo & Ibeas. **Tributação “*software* de prateleira”**. Disponível em: <http://www.seprorj.org.br/>. Acesso em: 22 jun 2002.

10 Ibid.

11 Art. 191. O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o

porque implicaria em afronta ao disposto no art. 110, do CTN e violação ao princípio da tipicidade fechada, que determina a necessidade de rigorosa definição dos elementos do tipo legal necessário para enquadrar o fato concreto, que vigora no direito tributário. Para que as operações com o *software* de prateleira configurem a hipótese de incidência do ICMS, será necessária a edição pelo Congresso Nacional de norma que regulamente a questão.¹²

Entretanto, a referida norma não terá o condão de desnaturar o *software* de prateleira, fruto de elaboração intelectual, que não se identifica como mercadoria. Assim, ainda que haja a edição de lei para regulamentar a questão, definindo a incidência do ICMS sobre o *software* de prateleira, ela será considerada inconstitucional por não respeitar na definição do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, prevista no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, qual seja, operação de circulação de mercadorias.

Insta notar que a Portaria 181 do Ministério da Fazenda estabeleceu como base de cálculo do Imposto de Importação, incidente sobre a operação de importação de *software*, o valor

comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

12 TERCEIRO, Juvenal Vieira. **Tributação na internet:** a questão da comercialização dos softwares e dos provedores de acesso. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60, nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3543>>. Acesso em: 25 out. 2009.

correspondente ao valor aduaneiro do seu suporte físico. Para tanto, deve haver a discriminação na nota fiscal do exato valor do *software* e do suporte físico.

Assim, esse entendimento deve ser adotado analogicamente ao *software* de prateleira, observando constituir este um bem incorpóreo, imaterial e intelectual, que se difere de seu suporte físico. No caso, apenas esse meio de exteriorização deve ser tributado pelo ICMS. Essa é a solução que melhor se compatibiliza com a jurisprudência sedimentada do Supremo Tribunal Federal, pela incidência do ICMS sobre as operações com o *software* de prateleira.

2.5. Da não incidência do ICMS e do ISS sobre *software* digital

O *software* digital é aquele comercializado e distribuído exclusivamente pela internet, sem qualquer tipo de exteriorização. A sua distribuição é feita por meio dos chamados sites inteligentes, em que toda operação é consolidada no meio virtual, inclusive com o pagamento eletrônico, com transferência bancária ou cartão de crédito. A confirmação do pagamento, nesse caso, é dada instantaneamente por meio do próprio sítio.

O *software* digital preconiza uma nova era, em que negócios jurídicos são celebrados, concretizados, pelas prestações a que os contraentes se obrigam, e encerrados pela internet. Essa nova concepção de negócio jurídico questiona não apenas os tributos incidentes sobre ele, mas evidencia a necessidade de repensar a definição de estabelecimento comercial e o conceito tradicional de mercadoria e de serviço.

O art. 1º do Decreto-lei 406/68 já previa expressamente ser o fato gerador do ICMS “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”. Nesse mesmo

sentido, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 12, I, estabelece o momento de ocorrência do fato gerador do referido imposto, ou seja, estabelece o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS. A localização do estabelecimento comercial do produtor determinará o aspecto espacial da hipótese de incidência desses impostos, definindo qual será o Município competente para tributar as operações atinentes ao ISS e qual o Estado competente para exigir o ICMS.

O art. 1.142 do Código Civil preceitua que se considera como estabelecimento “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa”, o que abrange os bens corpóreos. Por sua vez, o art. 1.143 do Código Civil considera que o estabelecimento pode ser “objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”, definição esta que compreende, ainda, os bens incorpóreos, tais como o *software*.

Cumprir notar que os estabelecimentos comerciais podem ser mistos, quando possuírem instalações físicas, tais como lojas nas ruas ou em shoppings, e a extensão digital destas. Nesse caso, a circulação de mercadoria se dá em virtude de um contrato celebrado pela internet. Estes se diferem dos estabelecimentos digitais puros, que não possuem instalações físicas, realizando a totalidade de suas operações comerciais exclusivamente pela internet.

No caso do *software* digital, é impossível situar onde será o estabelecimento comercial daquele que o negocia, tendo em vista a ausência de exteriorização desse tipo de programa de computador. Diante dessa questão, não seria viável considerar o local de hospedagem do site, porque não há a regulamentação de condições e limites para o seu registro, que pode ser feito em qualquer lugar do mundo.

O *software* digital pode possuir natureza jurídica semelhante tanto ao *software* de prateleira quanto ao *software* por encomenda. A comercialização exclusivamente feita por meio virtual e a ausência de exteriorização não impede a sua caracterização como serviço se desenvolvido exclusivamente. Além disso, ele poderá, ainda, ser adquirido por meio de contrato de licença de uso, contendo limitações de uso expressas, como ocorre com o *software* de prateleira. No entanto, em ambos os casos, justamente por essa ausência de exteriorização e, em respeito ao princípio da tipicidade fechada, para que possa ser tributado, faz-se necessária a edição de norma para regulamentar essas questões.¹³

Todavia, apesar de o *software* digital, que possua natureza de *software* por encomenda, configurar prestação de serviço, por meio do emprego do esforço humano com conteúdo econômico, típica obrigação de fazer, ele não deverá ser tributado pelo ISS. Ainda que ele tenha sido desenvolvido e transmitido pelo meio virtual, atendendo as peculiaridades da demanda do cliente, não se configura o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, qual seja, o estabelecimento do prestador.

Por isso, não haveria de se falar em tributação do *software* digital, desenvolvido segundo as especificidades do cliente, sem que haja qualquer tipo de exteriorização, pela impossibilidade de, no caso, configurar o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Esse elemento é essencial para a subsunção do fato à norma e realização do fato gerador do imposto. No *software* digital é impossível definir o estabelecimento do prestador, nos termos do art. 3º, da Lei Complementar 116/03.

13 TERCEIRO, Juvenal Vieira. **Tributação na internet:** a questão da comercialização dos softwares e dos provedores de acesso. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60, nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3543>>. Acesso em: 25 out. 2009.

Ainda que seja editada lei complementar incluindo expressamente o *software* digital produzido em larga escala e posto à venda pela internet nas hipóteses de incidência do ICMS, ele não deverá ser tributado por esse imposto. Isso porque a ausência de exteriorização do programa de computador não desqualifica a proteção que recebe enquanto direito autoral. Além disso, a referida previsão seria inconstitucional, porque as operações com o *software* digital não se enquadram na definição do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, prevista no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, qual seja, operação de circulação de mercadorias.

Exatamente por isso, as operações realizadas com o *software* digital estão completamente fora do campo de incidência tributária. Ainda que seja promovida qualquer tipo de alteração legislativa, seja para incluí-lo como fato gerador do ISS ou do ICMS, será considerada ilegal e inconstitucional.

3. Conclusão

A tributação do *software* no Brasil foi determinada pelo Superior Tribunal de Justiça a partir de 1994 e pelo Supremo Tribunal Federal a partir de 1988. Até então, a cessão de direitos de uso e transferência de direitos relativos à propriedade intelectual do *software* não eram tributadas. A partir disso, especialmente com as decisões proferidas no RE 176.626/SP e no RE 199.464/SP, determinou-se a clássica definição da incidência do ICMS sobre as operações realizadas com o *software* de prateleira e do ISS sobre o *software* por encomenda ou customizado, classificados assim segundo o critério de produção.

No caso do *software* customizado, não há dúvidas de que a encomenda de programa de computador para atender às demandas específicas de determinado cliente configura típica obrigação de

fazer. Trata-se de prestação de serviço, realizada por meio do emprego do esforço humano com conteúdo econômico. Assim, não há dúvidas sobre a incidência do ISS sobre a prestação de serviço de elaboração de *software* customizado, consoante previsto no item 1.04, da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03. Esse entendimento pacificou-se no Supremo Tribunal Federal, a partir de 1998, com o julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP.

Por outro lado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada a partir dos citados julgados, no sentido de considerar que o *software* de prateleira se assemelha a uma mercadoria, já que é produzido em larga escala e posto à disposição dos consumidores em supermercados e lojas. Por isso, determinou a incidência do ICMS sobre os negócios jurídicos realizados, tendo por objeto o *software* de prateleira.

No entanto, as referidas decisões não observam que esse tipo de *software* é composto por dois elementos básicos: o suporte físico e o trabalho intelectual nele inserido. O que é posto à venda é apenas o seu suporte físico, e não o trabalho intelectual, bem imaterial e intangível, que recebe a proteção dos direitos autorais, nos termos do art. 2º, da Lei 9.609/98.

Nas operações com o *software* de prateleira, não há a caracterização dos elementos constitutivos do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, qual seja, operação de circulação de mercadoria, o que por si só afasta a incidência do ICMS no caso.

Além disso, o elemento **mercadoria** foi legalmente definido no art. 191, do Código Comercial, em que não se enquadra o *software*. Assim, considerá-lo mercadoria, implica em violação direta do art. 110, do CTN, que preceitua a impossibilidade de alterar o conteúdo e alcance das normas de direito privado para fazer incidir determinado tributo.

Por conseguinte, o *software* de prateleira constitui bem imaterial e intangível, fruto de trabalho intelectual, que não se configura como mercadoria. Os negócios jurídicos operados com esse tipo de *software* não se enquadram no aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

Diante daquele entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, preconizado pelas decisões do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP, deve-se buscar como operar o *software* de prateleira sem incorrer naqueles vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade apontados. Assim, considerando que esse tipo de *software* se difere do suporte físico, em que está contido, é necessário aplicar analogicamente a esse caso, a Portaria 181 do Ministério da Fazenda. Dessa forma, deve ser discriminado na nota fiscal o valor do *software* propriamente dito, que não será tributado, e o valor do suporte físico, sobre o qual incidirá o ICMS.

Observada a classificação do *software*, segundo o critério de comercialização, a cessão dos direitos de uso do *software* proprietário e do não-proprietário não deve ser considerada prestação de serviço, por não se verificar nela o emprego do esforço humano com conteúdo econômico, a caracterizá-la como típica obrigação de fazer. Além disso, emerge a inconstitucionalidade do item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, que dispõe sobre a incidência do ISS sobre a referida cessão de direitos de uso ou licenciamento do *software*, uma vez que, nesse caso, não há o enquadramento no aspecto material da hipótese de incidência do ISS. Verifica-se, ainda, a ilegalidade da previsão contida no item 1.05 da Lei Complementar 116/03, por violar o disposto no art. 110, do CTN, ao alterar o conteúdo e alcance da cessão de direitos de uso ou licenciamento do *software*.

Por fim, o *software* digital, por sua vez, caracteriza-se por não haver nele qualquer tipo de exteriorização. As operações com ele realizadas são contratadas pela internet e as prestações, a que se obrigam as partes, são também entregues por meio virtual. Ele está completamente fora do campo de incidência do ISS e do ICMS, por não haver a possibilidade de configurar, em qualquer dos casos, o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, qualificando o estabelecimento comercial, ante a sua ausência de exteriorização do *software*.

Por encomenda, de prateleira ou virtual, o *software* constitui um bem intangível, imaterial e incorpóreo, distinto de seu suporte físico, o que deve sempre ser considerado para efeitos de tributação.

Referências

ADVOGADOS, Lobo & Ibeas. **Tributação “*software* de prateleira”**. Disponível em: <http://www.seprorj.org.br/>. Acesso em: 22 jun 2002.

ATTIE, Paulo. **Da não incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares**. Tributario.net, São Paulo, a. 5, 29 set. 2006. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33169>. Acesso em: 10 out. 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Aldemario Araujo. **O tratamento jurídico do *software* no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 439, 19 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5723>>. Acesso em: 11 maio 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**. 1ª Parte. São Paulo: Saraiva, 2003.

SANTOS, Fabiano Pereira dos. **Incidência tributária sobre operações comerciais envolvendo “*software*”**. Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2233>>. Acesso em: 11 mai. 2009.

TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. **ICMS na operação mercantil com *software***. Jus Navigandi, Teresina, a. 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1810>>. Acesso em: 11 mai. 2009.

TERCEIRO, Juvenal Vieira. **Tributação na internet: a questão da comercialização dos softwares e dos provedores de acesso**. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3543>>. Acesso em: 25 out. 2009.