

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

BRUNA BELLINI

**SOFTWARE: ICMS x ISS
O TRATAMENTO DADO A APLICATIVOS DESENVOLVIDOS PARA
DISPOSITIVOS MÓVEIS**

São Paulo

2014

BRUNA BELLINI

**SOFTWARE: ICMS x ISS
O TRATAMENTO DADO A APLICATIVOS DESENVOLVIDOS PARA
DISPOSITIVOS MÓVEIS**

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2014

RESUMO

A tributação na era digital é um tema ainda pouco discutido e carente de regulamentação no direito brasileiro. Esse trabalho traz definições de conceitos como “softwares” e “aplicativos” e visa abordar a tributação aplicável na venda destes produtos, focando as operações de venda via transmissão de dados (download via internet), em que o software / aplicativo não apresenta suporte físico. O estudo é voltado para o tratamento do tema pelos tribunais administrativos no Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Softwares, Aplicativos, Download, Tributação.

ABSTRACT

Taxation in digital age remains as a theme not much discussed in Brazilian law. This work presents definitions such as “software” and “apps” and intends to analyze the taxation levied upon the sale of these products, focusing on sales transactions through data transmission (internet download), in which the software / app does not have any physical support. The study is focused on São Paulo’s State administrative jurisprudence.

Key words: Software, Apps, Download, Taxation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. DEFINIÇÃO DE SOFTWARE	6
2.1. “SOFTWARE DE PRATELEIRA”	7
2.2. “SOFTWARE POR ENCOMENDA”	8
3. DEFINIÇÃO DE APLICATIVO	10
4. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES	11
4.1. ASPECTOS GERAIS	11
4.1.1. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	11
4.1.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	13
4.2. ICMS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
4.2.1. CRITÉRIO MATERIAL	15
4.2.2. CRITÉRIO TEMPORAL	16
4.2.3. CRITÉRIO ESPACIAL.....	18
4.2.4. CRITÉRIO PESSOAL	18
4.2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO	19
4.3. ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	19
4.3.1. CRITÉRIO MATERIAL	19
4.3.2. CRITÉRIO TEMPORAL	20
4.3.3. CRITÉRIO ESPACIAL.....	20
4.3.4. CRITÉRIO PESSOAL	21
4.3.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO	21
4.4. SOFTWARES: ICMS x ISS	22
4.5. TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA NA VENDA DE APLICATIVOS	26
4.6. TRATAMENTO DO TEMA EM SÃO PAULO	27
5. CONCLUSÃO	29
6. BIBLIOGRAFIA.....	31

1. INTRODUÇÃO

O Direito, como uma Ciência Humana, está sujeito à constante evolução.

Nesse sentido, um dos temas que tem trazido muitas discussões atualmente diz respeito à era digital e as transformações que ela tem ocasionado. Por ser um tema relativamente novo, não temos no Brasil legislação específica sobre o assunto. A escassez de regulamentação se dá não só no ramo tributário, mas também no ramo civil e penal.

Tratando-se especificamente das implicações tributárias, diante da falta de regulamentação, há um claro conflito de competência para instituição e cobrança de tributos em operações de vendas de softwares, principalmente via transmissão de dados (download).

Nos últimos anos, os tribunais tem enfrentado uma série de questionamentos acerca de qual seria o tributo incidente nas operações de venda de software, quais sejam: o ICMS ou o ISS ou nenhum dos dois.

Embora esse assunto não esteja pacificado, já é possível identificar uma tendência jurisprudencial acerca da tributação incidente na comercialização de softwares que apresentam suporte físico, conforme traremos no decorrer desse estudo.

Porém, como ressaltado anteriormente, a era digital traz mudanças velozes que a legislação e a jurisprudência nem sempre conseguem acompanhar. Tão logo se iniciou a firmar um entendimento acerca da tributação na venda de softwares com suporte físico, surgiram as vendas via transmissão de dados (download) e, com isso, a venda dos chamados “aplicativos”, desenvolvidos para dispositivos móveis.

Assim, surge outra questão: como tratar operações de venda de software via download?

A intenção deste estudo é analisar a legislação e a jurisprudência aplicável nessa situação, focando nos aplicativos desenvolvidos para celulares e *tablets*, limitando a análise na seara administrativa do Estado de São Paulo.

2. DEFINIÇÃO DE SOFTWARE

Para esse estudo, é imprescindível definirmos “software” a fim de verificarmos como sua venda se enquadraria na regra matriz dos tributos que serão analisados.

Primeiramente, vale trazer a definição do dicionário Michaelis¹:

“(sôft-uér) sm (ingl) Inform Qualquer programa ou grupo de programas que instrui o hardware sobre a maneira como ele deve executar uma tarefa, inclusive sistemas operacionais, processadores de texto e programas de aplicação. Cf hardware. S. antivírus, Inform: programa que remove um vírus de um arquivo. S. antropomórfico, Inform: V programa antropomórfico. S. beta, Inform: software que não foi totalmente testado para comercialização e que, portanto, ainda pode conter erros. S. compatível, Inform: tipo de computador que carrega e executa programas escritos para outro computador. S. de apresentação, Inform: programa aplicativo que permite a um usuário criar uma apresentação de negócios com gráficos, texto e imagens. S. de grupo de trabalho, Inform: aplicação projetada para uso por um grupo de vários usuários, a fim de melhorar a produtividade (p ex, uma agenda eletrônica). S. de compressão em disco, Inform: programa residente que comprime os dados à medida que são escritos em disco, descomprimindo-os quando da leitura. S. de comunicação, Inform: V pacote de comunicação. S. de controle remoto, Inform: programa que funciona em um computador local e um computador remoto, permitindo que um usuário controle o computador remoto. S. de demonstração, Inform: programa que mostra as características de um aplicativo e sua funcionalidade, sem implementar todas as funções. S. de uso intensivo de memória, Inform: programa que usa grandes quantidades de RAM ou espaço em disco durante a sua execução. S. distribuído livremente, Inform: V freeware. S. educacional, Inform: um programa com manuais e vídeo, formando um pacote de treinamento. S. escalável, Inform: aplicação de groupware que permite acomodar facilmente mais usuários na rede, sem a necessidade de investimento em novo software.” (grifei)

Ou seja, a definição literária traz a ideia de um sistema desenvolvido intelectualmente, aplicado a um programa, permitindo otimizar a utilização de determinados equipamentos na medida em que oferece uma gama de funções.

De acordo com a Organização Mundial de Propriedade Intelectual (“WIPO – World Intellectual Property Organization”), software ou programa de computador corresponde a um conjunto de instruções que, quando incorporado a uma máquina capaz de lê-lo, implica no processamento de informações para indicar, executar ou realizar uma determinada função, tarefa ou resultado².

¹ Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=software>>. Acessado em março, 2014.

² Tradução livre do artigo 1 do “WIPO Model Provisions of 1977”: “Article 1: For the purposes of this Law: (i) ‘computer program’ means a set of instructions capable, when incorporated in a machine-readable medium, of causing a machine having information-processing capabilities to indicate, perform or achieve a particular function, task or result;”

A legislação brasileira segue a mesma linha na medida em que a lei nº 9.609 de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, traz o que seria a única definição legal hoje vigente no Brasil acerca do tema:

“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.”
(grifei)

Outro indício de que o legislador brasileiro buscou adotar a definição e padrão internacionais no que concerne à definição de software é constatado no ponto em relação à proteção deste tema. Isso porque o artigo 2º da lei nº 9.609/98, em conformidade com a supramencionada organização WIPO³, estabelece que ao programa de computador seja conferido o regime de proteção conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais no país. Nesse sentido, o artigo 9º da lei brasileira determina que o uso de programa de computador no Brasil será objeto de contrato de licença.

Vale ressaltar que, como depreendido das definições acima, o software é um bem intangível, ou seja, fruto do intelecto humano, que existe independentemente de forma física, mas que normalmente está atrelado a um suporte físico como CDs ou DVDs.

Os softwares podem, ainda, serem classificados conforme o grau de padronização, conforme estabelece Rui Saavedra⁴, de modo que teríamos os programas "standard", os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente.

2.1. “SOFTWARE DE PRATELEIRA”

Os programas “standard”, também conhecidos como “de prateleira” ou “off-the-shelf”, conforme definido por Rui Saavedra⁵, são:

³ O artigo 4 do “WIPO Copyright Treaty” estabelece que programas de computador serão protegidos como obras literárias conforme define o artigo 2 da Convenção de Berne, independentemente de sua forma ou suporte físico (tradução livre de “Computer programs are protected as literary works within the meaning of Article 2 of the Berne Convention. Such protection applies to computer programs, whatever may be the mode or form of their expression”).

⁴ SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998, p.26

⁵ Ob. Cit.

“em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular". São como que "vestuário de pronto-a-vestir". Este software "produto acabado", é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos "produit" e "logiciel". Alguns destes programas - dependendo da sua compatibilidade - podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software "off the shelf". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimentam cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores".

Significa dizer, portanto, que os chamados “software de prateleira” são aqueles produzidos em larga escala, colocados no mercado como mercadoria sem destinatário certo, ou seja, qualquer pessoa teria acesso, sem que houvesse distinção de uso. Em função desta característica, os “softwares de prateleira” são colocados à venda em grandes redes como supermercados ou lojas varejistas, estando à disposição de qualquer pessoa que queira adquiri-lo.

2.2. “SOFTWARE POR ENCOMENDA”

Os softwares por encomenda, por sua vez, são aqueles desenvolvidos e personalizados a pedido do adquirente. Esse tipo de software pode ser inovador, ou seja, não atrelado a nada que já seja comercializado, ou, ainda, pode ser uma modificação de um software já existente (modalidade que o doutrinador Rui Saavedra reconhece como “programas adaptados ao cliente”). Em outras palavras, os “softwares por encomenda” são aqueles produzidos para atender a demanda de determinado usuário.

Nesse sentido, ensina Rui Saavedra⁶:

"Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "programas aplicativos", que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os "programas standard"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas."

⁶ Ob. Cit.

A distinção entre “software de prateleira” e “software por encomenda” tem servido, inclusive, para facilitar o enquadramento tributário em cada uma das situações.

Desta forma, é comum verificar nos julgados dos Tribunais Superiores a distinção entre essas duas categorias, como exemplificado abaixo:

“EMENTA: (...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.” (SÃO PAULO, Superior Tribunal Federal, RE 176.626, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 1998) (grifei)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.” (SÃO PAULO, Supremo Tribunal Federal, RE 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, 1999) (grifei)

Conclui-se, portanto, que (i) softwares de prateleira são aqueles produzidos em larga escala, colocados à disposição do mercado indistintamente, como uma mercadoria; e (ii) softwares por encomenda são aqueles personalizados, produzidos visando atender às necessidades específicas de um determinado usuário.

Em outras palavras, adquirir um software de prateleira equivale a adquirir uma mercadoria como outra qualquer. Ao contrário, adquirir um software por encomenda implica na relação direta entre o usuário encomendante e o produtor contratado, de modo que não estaríamos diante de uma venda de mercadoria propriamente dita, mas sim de um contrato de prestação de serviço, em que o encomendante solicita ao prestador contratado que o software que será adquirido apresente determinadas características, e o contratado empregará sua capacidade intelectual e *know-how* para atender as expectativas do encomendante.

Como dito anteriormente, essa distinção é essencial para definirmos a tributação à qual cada negócio jurídico estaria sujeito.

3. DEFINIÇÃO DE APLICATIVO

Antes de analisarmos a tributação na venda de softwares, faz-se necessário definir o que seriam os “aplicativos”, tema específico desse estudo.

Dentre as muitas novidades trazidas pela era digital, é possível destacar a venda de softwares por meio da transmissão de dados (download), ambiente no qual surgiram os chamados “aplicativos” utilizados em dispositivos móveis.

Nessa hipótese, o software não é acompanhado de um suporte físico, como um CD ou DVD. Ao contrário, a troca de titularidade entre o fabricante e o usuário se dá por meio de transmissão de dados, diretamente via download pela internet.

Por meio dessa modalidade de venda, é possível comercializar bens que não necessitam de suporte físico, tais como músicas, filmes, livros e aplicativos.

Como visto no início deste trabalho, a legislação brasileira mais recente acerca dos programas de computador é datada de 1998. Assim, não é de se surpreender que não haja uma definição legal do que seriam “aplicativos”, visto sua recente criação.

Em busca livre do que seriam os aplicativos, ou “apps”, como são comumente chamados, é possível citar os seguintes conceitos:

(i) um programa independente ou um elemento de software projetado para atender uma finalidade específica; uma aplicação, especialmente quando adquirida via download pelo usuário em seu dispositivo móvel⁷; ou

(ii) um aplicativo é como um software, que pode ser executado na internet, em um computador, em um celular ou qualquer outro aparelho eletrônico.⁸

⁷ Tradução livre extraída do dicionário Oxford: “A self-contained program or piece of software designed to fulfil a particular purpose; an application, especially as downloaded by a user to a mobile device” disponível em <<http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/app>>. Acessado em março, 2014.

⁸ Tradução livre de “An app is a piece of software. It can run on the Internet, on your computer, or on your phone or other electronic device.” disponível em <http://google.about.com/od/a/g/apps_def.htm>. Acessado em março, 2014.

Em outras palavras, “aplicativos” seriam softwares transmitidos via rede de dados (download), ou seja, sem que haja um suporte físico tangível por trás de sua comercialização, que podem ser executados em dispositivos móveis como celulares e *tablets*.

Isto dito, resta saber como seriam tributadas as operações de venda de aplicativos via transmissão de dados.

4. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES

4.1. ASPECTOS GERAIS

Esse estudo busca analisar como seriam tributadas as vendas via transmissão em rede de dados (download via internet) dos aplicativos utilizados em dispositivos móveis tais como celulares e *tablets*.

Antes de analisarmos qual seria a tributação no caso concreto, faz-se necessário evocar dois importantes princípios aplicáveis ao direito tributário, que baseiam as discussões trazidas nesse trabalho, quais sejam: o da isonomia e o da legalidade tributária.

4.1.1. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia ou da igualdade tributária está previsto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Este princípio nada mais é do que reflexo do *caput* do artigo 5º da Carta Magna, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos na medida em que estabelece:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

A isonomia pretendida pelo legislador constituinte não foi absoluta, mas sim relativa na medida em que o objetivo é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Nesse sentido, bem ensina Paulo de Barros Carvalho⁹:

“O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias.”

Assim, entende-se que a venda de softwares por meio da transmissão de dados via internet (download) em nada seria diferente para fins tributários da venda de softwares via suporte físico em grandes redes varejistas, por exemplo. Isso porque em ambas as situações há o fabricante do produto (software) vendendo para um consumidor final com o intuito de obter lucro. A forma por meio da qual o negócio jurídico se concretiza, seja por meio da tradição física, seja por meio de rede de dados, não se enquadra em nenhuma distinção legalmente estabelecida, a exemplo das imunidades.

Nesse sentido, o doutrinador Leandro Paulsen¹⁰ traz em sua obra pertinente citação:

“**Situação equivalente.** “A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência (...). A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente (...)” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Constitucional Interpretado*. RT, 1992, p. 166)”

Em suma, torna-se importante tipificar tributariamente o fenômeno da venda de aplicativos via download na internet uma vez que, em situação equivalente, caso os aplicativos fossem vendidos por meio de um suporte físico (CDs ou DVDs, por exemplo), seriam normalmente tributados pelo ICMS ou pelo ISS, como veremos no decorrer do estudo.

Afinal, tratar de forma diferente a venda via download da venda via tradição física implicaria em flagrante desrespeito ao princípio da isonomia tributária. Assim, o vendedor de softwares via suporte físico estaria em clara desvantagem econômica ao ser comparado com a venda de seu concorrente via download.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 283.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 182.

Outro importante princípio que deve ser considerado para a solução deste impasse é o princípio da legalidade tributária, exposto a seguir.

4.1.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O artigo 150, inciso I da Constituição Federal é claro ao estabelecer o princípio da legalidade tributária, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Da mesma forma como foi trazido quando tratamos sobre o princípio da igualdade tributária, o princípio da legalidade tributária encontra subsídios no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal que prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Quis o legislador constituinte proteger o contribuinte de eventual abuso do ente tributante.

Significa dizer, portanto, que determinado negócio jurídico será tributado tão somente se houver lei que o considere passível de tributação. Isto é, para que seja tributado, é necessário que se comprove na lei que instituiu o tributo todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, e que o fato em questão seja plenamente enquadrado neles.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional estabelece:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”

“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.”

Vale dizer que atualmente não há, na legislação brasileira, previsão expressa acerca da tributação das vendas de softwares realizadas via download na internet, isto é, sem suporte físico.

Para situações como essa, o artigo 108, inciso I do Código Tributário Nacional permite que a autoridade competente aplique a analogia na ausência de disposição expressa. O parágrafo 1º deste mesmo artigo, porém, veda o uso da analogia caso essa medida resulte na exigência de tributo não específico em lei.

Estamos, então, diante de um impasse. O princípio da isonomia tributária estabelece que pessoas físicas ou jurídicas que se encontram na mesma situação econômica devem ser tratadas igualmente. Ou seja, a venda de softwares via rede de dados (download via internet) deveria ser equiparado, para fins de tributação, à venda de softwares via tradição física.

Ao mesmo tempo, o princípio da legalidade estabelece que não é possível cobrar tributo sem que haja lei específica a respeito. Nesse sentido, não há, atualmente, “tributo sobre as vendas na internet”, tão pouco a legislação hoje em vigor prevê como seria o tratamento nessas hipóteses.

Isto posto, questiona-se: estaria a venda de aplicativos via rede de dados (download) sujeito a tributação? Se sim, por qual tributo?

Antes de elencarmos argumentos para responder a essa questão, faz-se necessário analisar a tributação aplicável à venda de softwares que apresentam suporte físico.

A questão enfrentada atualmente é estabelecer se essas operações estariam sujeitas ao ICMS ou ao ISS. Passaremos, então, a analisar a regra matriz de incidência de cada um desses tributos.

4.2. ICMS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência estadual, estabelecido no artigo 155, II da Constituição Federal.

Em linhas gerais, de acordo com a Carta Magna, o ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, é calculado sob a sistemática de compensação dos débitos oriundos das saídas pelos créditos apropriados nas operações anteriores; poderá ser seletivo conforme a essencialidade da mercadoria e dos serviços; e cabe à Lei Complementar estabelecer as respectivas regras gerais.

O ICMS abarca não só a circulação de mercadorias, mas também a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Esse estudo é focado na comercialização de softwares, motivo pelo qual será analisada tão somente a regra matriz de incidência tributária neste caso.

Inicialmente, analisaremos os aspectos do denominado “antecedente” da regra matriz de incidência tributária, conforme segue.

4.2.1. CRITÉRIO MATERIAL

Diz a lei complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir, que dispõe sobre o ICMS), que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias; o critério material em questão é, portanto, circular mercadorias.

Cabe aqui uma reflexão: faz-se necessária a efetiva movimentação física da mercadoria? Ora, tratando-se de aplicativos, bens incorpóreos, que serão transmitidos via rede de dados, como se comprovar a efetiva movimentação?

Uma análise aprofundada da legislação, porém, constata casos em que o legislador previu “movimentações simbólicas” em que, no que pese a mercadoria não circular, haveria incidência do ICMS, a exemplo da operação de venda à ordem, em que há três pessoas jurídicas distintas, de modo que a empresa “A” vende para a empresa “B”, que por sua vez vende à empresa “C”. Nessa operação, a pedido da empresa “B”, a empresa “A” entrega diretamente à empresa “C”, ou seja, embora não tenha circulado mercadoria do vendedor original “A” para o adquirente original “B”, há incidência do ICMS nessa transação.

Esse é apenas um exemplo de caso em que há incidência de ICMS no que pese não haver circulação física efetiva da mercadoria. Outro exemplo esclarecedor seria a hipótese de venda de mercadoria em que esta permanece sob a guarda do vendedor, a pedido do adquirente. Nesse caso, embora não tenha havido efetiva circulação, a nota fiscal de venda destacará normalmente o valor do ICMS, que será creditado pelo adquirente, respeitando ao princípio da não cumulatividade.

Desta forma, ao estabelecer que o critério material do ICMS seja circular mercadoria, a melhor interpretação seria no sentido de se comprovar a efetiva transferência de titularidade, e não a movimentação física da mercadoria.

Nesse sentido, o jurista Rômulo Teixeira¹¹ defendeu a mesma posição ao afirmar:

¹¹ Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/1810/icms-na-operacao-mercantil-com-software#ixzz2wjoD6NuA>>. Acessado em março, 2014.

“É sabido que o fato gerador do ICMS é a movimentação da mercadoria. Nessa movimentação, contudo, para que se materialize o aspecto operacional, há que se configurar a troca de proprietário ou a transferência de titularidade do bem comercializado. Assim, o que se há de tributar é a obrigação contratual de se dar uma coisa certa (mercadoria) ou a de fazer ou realizar, *também por contrato*, um serviço (transporte, v.g.). O ponto de incidência do imposto é, pois, a operação mercantil legalmente consumada e não a circulação da mercadoria, que é simples consequência do negócio realizado.” (grifei)

Outro ponto importante no caso em análise é caracterizar a operação de “venda de mercadoria”: seria o aplicativo considerado uma mercadoria?

Diz o dicionário Michaelis que mercadoria é “aquilo que é objeto de compra ou venda”¹², ou seja, será tratado como “mercadoria” tudo aquilo que representar valor de mercado. Nesse sentido, Carvalho de Mendonça¹³ bem explica:

“as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de ‘circulação econômica’, tomam o nome de mercadorias. *Commercium quae commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.” (grifei)

Surge, então, outra questão: mercadorias são apenas os bens materiais tangíveis? Essa dúvida, porém, é facilmente resolvida na medida em que o legislador inclui dentre os fatos geradores do ICMS as operações relativas à energia elétrica¹⁴, bem este classificado como intangível.

Desta forma, considerando que os aplicativos, ainda que bens intangíveis, são fabricados com o intuito de serem vendidos visando o lucro de seu produtor, entende-se que, sob essa análise, seriam perfeitamente enquadrados como “mercadorias”.

4.2.2. CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal é determinado pelo artigo 12 da Lei Kandir:

¹² Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=mercadoria>>. Acessado em março, 2014.

¹³ MENDONÇA, Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V, 3ª ed.: Freitas Bastos, Rio de Janeiro, nº 14, parte I, p. 18.

¹⁴ Lei Complementar nº 87/1996, artigo 2º, § 1º, III.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Assim, na hipótese das vendas de aplicativos, o critério temporal seria verificado no momento em que, depois de efetivada a compra, o aplicativo é transferido via rede de dados (download).

4.2.3. CRITÉRIO ESPACIAL

O ICMS, conforme determinado pela Constituição Federal, é um imposto de competência Estadual. Significa dizer, portanto, que o imposto será devido no âmbito do Estado no qual a operação é realizada.

Nesse sentido, o artigo 11 da Lei nº 87/1996 prevê que o local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

“I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;”

Isto posto, passaremos a analisar os critérios referentes ao consequente da regra matriz de incidência tributária.

4.2.4. CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal da regra matriz de incidência tributária envolve o sujeito ativo, ou seja, aquele que possui a competência constitucional para instituir e cobrar o tributo, e o sujeito passivo, isto é, o praticante do critério material do tributo.

Assim, conforme estabelecido no artigo 155 da Constituição Federal, o sujeito ativo do ICMS é o Estado, responsável não só pela instituição, mas também pela cobrança desse tributo.

O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que praticar o critério material, ou seja, aquele que circular mercadoria.

4.2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária engloba (i) a base de cálculo; e (ii) a alíquota do imposto.

A base de cálculo do ICMS é, nos dizeres do artigo 13 da Lei Kandir, o valor da operação, o qual inclui o montante do próprio imposto e demais despesas como seguros, juros e outras importâncias pagas, bem como o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem.

A alíquota, por fim, poderá variar conforme a essencialidade do produto, e será determinada por cada Estado-membro. Em regra, as alíquotas variam de 17% a 19% nas operações internas e, nas operações interestaduais poderá ser 4%, 7% ou 12%.

Isto posto, passaremos a analisar o Imposto sobre Serviços – ISS.

4.3. ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Imposto sobre Serviços (ISS) é um tributo de competência municipal, conforme determina o artigo 156 da Constituição Federal.

Estabelece a Carta Magna que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos pelo ICMS.

Analisaremos, então, cada um dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária desse tributo, a começar pelo “antecedente”.

4.3.1. CRITÉRIO MATERIAL

A Lei Complementar nº 116 de 2003, que dispõe sobre o ISS, estabelece em seu artigo 1º que o fato gerador desse imposto é a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Em outras palavras, sempre que houver bilateralidade (prestador e tomador) e a prestação de um dos serviços elencados na extensa e detalhada lista anexa à LC nº 116/03 em troca de uma contraprestação econômica, estaremos diante de um fato que enseja a cobrança do ISS.

4.3.2. CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal é essencial para determinar o momento em que se considera devido o tributo.

Na hipótese de prestação de serviço, considera-se devido o imposto no momento em que o serviço é prestado, independentemente do recebimento ou não naquele momento da quantia acertada como contraprestação.

4.3.3. CRITÉRIO ESPACIAL

Tratando-se de um tributo municipal, considera-se devido no âmbito do município.

Visando evitar conflitos de competência na hipótese em que o prestador e o tomador do serviço estão localizados em diferentes Municípios ou, ainda que localizados no mesmo Município, na hipótese em que o serviço é executado em local diverso, o legislador determinou, na LC nº 116/03, que:

“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.”

Significa, portanto, que o ISS é devido, em regra, no local do estabelecimento do prestador. Excepcionam-se as hipóteses taxativamente expostas no supracitado artigo 3º da LC nº 116/2003.

Passaremos, então, a tratar dos critérios do consequente da regra matriz de incidência tributária do ISS.

4.3.4. CRITÉRIO PESSOAL

Por se tratar de um imposto municipal, conforme delimitação de competências realizada pela Constituição Federal, o sujeito ativo do ISS, ou seja, o ente competente para instituir e cobrar esse tributo é o Município.

O sujeito passivo, por sua vez, é o prestador do serviço, podendo a responsabilidade pelo recolhimento ser atribuída ao tomador nas hipóteses específicas estabelecidas em lei.

4.3.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

Como dito anteriormente, o critério quantitativo é subdividido entre base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo do Imposto sobre Serviços é, conforme estabelece o artigo 7º da Lei Complementar nº 116 de 2003, o preço do serviço.

A alíquota, por sua vez, varia conforme o tipo de serviço e o Município em que ele é prestado. A alíquota máxima, porém, é de 5%, conforme estabelece o artigo 156, § 3º, I da Constituição Federal, combinado com o artigo 8º, II da Lei Complementar nº 116/2003.

Expostas a regra matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS, passaremos a analisar a tributação aplicável à venda de softwares e, posteriormente, à venda de aplicativos, e veremos como esse assunto tem sido tratado no Estado de São Paulo.

4.4. SOFTWARES: ICMS x ISS

Vale retomar a ideia exposta no início desse trabalho que os softwares são classificados como obras literárias, resultado do intelecto humano, tanto em âmbito internacional, conforme diretrizes da “WIPO” (Organização Mundial de Propriedade Intelectual) quanto em âmbito nacional por meio da lei brasileira nº 9.609 de 1998, conhecida como “lei de software”.

Ademais, o software e, conseqüentemente, os aplicativos, são bens intangíveis protegidos pela lei de direitos autorais. Sua distribuição, portanto, é realizada por meio de contratos de licença, conforme estabelece a legislação brasileira.

Pelo exposto, sem grandes delongas, seria possível defender, sob o ponto de vista técnico, que softwares não poderiam ser encarados como mercadorias que seriam compradas ou vendidas, mas sim como direitos que seriam transferidos ou cujos acessos seriam licenciados para uso.

Baseado nessas premissas, a customização ou não dos softwares e, ainda, sua destinação, em nada mudaria a natureza da transação, que seria classificada como direitos autorais.

Assim, as receitas derivadas das operações de vendas de softwares seriam classificadas como “royalties”, as quais compreenderiam a exploração da propriedade intelectual, como supramencionado. Desta forma, não haveria que se falar em incidência de ICMS, tão pouco de ISS.

No entanto, é importante considerar que a jurisprudência brasileira vem historicamente interpretando que os softwares são produtos sujeitos ao ICMS ou ao ISS, a depender do grau de padronização, conforme exposto no início desse estudo, quais sejam: software de prateleira ou software por encomenda.

Cabe, então, relembrar esses dois conceitos.

Em linhas gerais, “software de prateleira” é aquele produzido em larga escala e colocado à disposição no mercado para que todos possam adquiri-lo.

Por outro lado, “software por encomenda” é aquele produzido especificamente para um determinado usuário, conforme suas necessidades.

Analisando estas definições, concluímos que o “software de prateleira” seria equivalente a uma mercadoria, resultado de uma obrigação de dar desenvolvida pelo seu fabricante, enquanto o “software por encomenda” seria resultado de uma obrigação de fazer do desenvolvedor a pedido do usuário.

Cabe, aqui, distinguir “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”. A professora Maria Helena Diniz¹⁵ bem delimita a questão nos seguintes termos:

“A prestação, obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor, com proveito patrimonial para o credor ou terceiro”

Nesse sentido, após analisarmos a regra matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS, temos que o critério material do imposto estadual é circular mercadorias (obrigação de dar), enquanto o critério material do imposto municipal é prestar um dos serviços trazidos na lista anexa da lei complementar nº 116/2003 (obrigação de fazer).

Assim, negócios jurídicos que envolvem softwares de prateleira estariam sujeitos à incidência do ICMS visto se tratar de mercadoria.

Ao contrário, os negócios jurídicos que envolvem softwares por encomenda, seriam vistos como obrigação de fazer, que seriam enquadrados no item 1.05 da lista anexa à lei complementar nº 116/2003: “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, ou seja, estariam sujeitos à incidência do ISS.

Esse é, inclusive, o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, podemos citar o RE nº 2858870:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “[n]ão tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de

¹⁵ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º vol., 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 100.

'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio". Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento." (SÃO PAULO, Supremo Tribunal Federal, RE 285870 AgR, Relator: Ministro Eros Grau, 2008)

No mesmo sentido, o REsp 1070404 consolida o entendimento do STJ, tendo a Ministra Relatora Eliana Calmon transcrito no seu voto ementas de diversos julgados anteriores a respeito:

“TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.
 1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
 2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.
 3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.
 4. Recurso especial não provido.” (SÃO PAULO, Superior tribunal de Justiça, REsp 1070404, Relatora: Ministra Eliana Calmon, 2008)

Os Tribunais de Justiça seguem a mesma orientação, a exemplo do julgamento proferido pelo Tribunal paulista, transcrito abaixo:

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO ISS Município de Barueri Comercialização de programas de computador feitos em larga escala e de modo uniforme (softwares “de prateleira”) Comprovação efetiva através de notas fiscais Operações de compra e venda que versam fato gerador do ICMS e não do imposto municipal, tanto no regime do DL nº 406/68, quanto no da LC nº 116/03 Tributação municipal sobre esta atividade indevida Licenciamento e cessão do direito de uso de softwares de prateleira só tributável em caso de prestação de serviços a usuário determinado Impossibilidade de lançamentos no caso dos autos Tributo descabido Adequação e interesse na impetração - Sentença mantida Recurso oficial e apelo da municipalidade não providos, com observação” (SÃO PAULO, Tribunal de Justiça, Apelação nº 0019207-63.2009.8.26.0068, Relator Silva Russo, 2013)

Da mesma forma julgam os tribunais administrativos, a exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo:

“Há uma diferenciação clara em cada software desenvolvido e customizado e que está diretamente vinculado a tecnologia da informação.
 A jurisprudência administrativa federal e estadual vêm cada vez mais ratificando o entendimento que, para fins tributários, existem dois tipos básicos de programa de computador (“software”), o "Software Personalizado" e o "Software de Prateleira”;

que receberão tratamento tributário distinto (serviço ou mercadoria) em razão da forma de sua produção e comercialização.

Este reconhecimento pela Jurisprudência de dois tipos básicos de programa de computador (personalizado e prateleira), ficou consolidado em 1998, após o julgamento pelo STF do RE0176626 (rel. Min. Sepúlveda Pertence).

O "Software Personalizado" é comumente definido pela Jurisprudência como "programa de computador produzido sob encomenda para atender a necessidade específica de determinado usuário"; enquanto o "Software de Prateleira" é definido como "programa de computador produzido em larga escala de maneira uniforme e colocado no mercado para aquisição por qualquer interessado sob a forma de cópias múltiplas.

Por sua vez, o legislador previu que todo programa de computador (instruções) estaria gravado num suporte físico de qualquer natureza (o que atualmente nem sempre acontece!), ainda assim, esta conceituação dá base ao entendimento de que o programa de computador quando gravado num suporte físico, é um bem imaterial (incorpóreo) quanto ao programa (dados ou instruções) e bem material (corpóreo) quanto ao suporte físico (Ex vi; CDs, DVDs, disquetes).

Pois bem, de acordo com o raciocínio esposado pelo Pretório Excelso, caso o software seja personalizado, ou seja, especialmente desenvolvido para atender uma demanda específica do contratante de acordo com dados e requisitos previamente fornecidos pelo mesmo, o programa caracteriza-se como software por encomenda, sujeito ao ISSQN.

Por outro lado, caso o programa seja padronizado, vendido pronto e acabado, ainda que o mesmo comporte adequações visando otimizar sua utilização de acordo com a necessidade de cada adquirente, o software será considerado como "de prateleira": sujeito, portanto, a tributação pelo ICMS.

Há muito esse entendimento foi fixado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, qual seja: de que os softwares customizados e aqueles desenvolvidos sob encomenda não estão sujeitos à incidência do ICMS" (SÃO PAULO, Tribunal de Impostos e Taxas, Processo nº DRTCIII-975685, Relator Gianpaulo Camilo Dringoli, 2013) (grifei)

Consolidada a ideia de que a comercialização dos chamados "softwares de prateleira" seria tributada pelo ICMS e que o "software por encomenda" seria tributado pelo ISS, podemos passar a analisar o caso específico da venda de aplicativos desenvolvidos para dispositivos móveis.

Vale ressaltar, porém, que o entendimento ora exposto é firmado tão somente com base em análise jurisprudencial. Não há legislação específica acerca do tema que afaste o conflito de competência. Em outras palavras, embora bastante consolidado em âmbito jurisprudencial, nada impede que um Município venha a exigir ISS sobre a venda de um considerado "software de prateleira" ou que o Estado exija ICMS sobre a venda de um chamado "software por encomenda".

Para solucionar essa questão, a Constituição Federal prevê, em seu artigo 146, inciso I, que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Não há, porém, atualmente, lei complementar que trate do tema, de modo que até que seja instituída, a tendência é que os tribunais continuem enfrentando questionamentos a esse respeito.

4.5. TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA NA VENDA DE APLICATIVOS

Como regra geral, por trás de um aplicativo comercializado via download para um celular ou *tablet*, há um contrato entre o desenvolvedor do aplicativo e a empresa que o comercializará (“contratante”). Nessa espécie de contrato normalmente se estabelece que fica a cargo do desenvolvedor o fornecimento de todo o conteúdo, incluindo anúncios, dados de tecnologia, atualizações de melhoria, correções de imperfeições, novas versões e demais demandas atreladas.

A assinatura do contrato citado implica na autorização concedida pelo desenvolvedor para que a contratante possa usar, reproduzir, distribuir e comercializar os direitos autorais atrelados à ferramenta.

Pelo exposto, entende-se que a contratante atua como mera revendedora dos direitos autorais atrelados ao aplicativo, e não como intermediadora entre o desenvolvedor e o usuário final.

Assim, a comercialização de aplicativos via transmissão por rede de dados (download de software, sem que haja suporte físico atrelado), a meu ver, envolve tão somente a parte intelectual da mercadoria, o que seria, em consonância com a forma pela qual o tema é tratado pela lei brasileira de softwares (lei nº 9.609/98) e pelas definições traçadas pela Organização Internacional que trata do tema (WIPO), apenas cessão de direitos autorais, protegida pelas leis específicas, e suas receitas seriam tratadas como “royalties”, de modo que não haveria incidência de ICMS e ISS.

No entanto, considerando o princípio da isonomia tributária, que estabelece, como tratado anteriormente, que não seria possível tratar desigualmente um contribuinte que comercializa seu software via transmissão em rede de dados (download) daquele contribuinte que comercializa seu software via suporte físico a exemplo de CD ou DVD, faz-se necessário enquadrar sua venda em algum dos tributos ora existentes, tal como ocorre com uma venda de software na qual se constata a tradição física do bem.

Ao mesmo tempo, é imprescindível respeitar o princípio da legalidade, que prevê a possibilidade de considerar um evento como fato jurídico tributável tão somente se for inteiramente enquadrado na regra matriz de incidência de um dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Desta forma, é possível concluir que, em função do princípio da isonomia tributária, a venda de softwares via rede de dados (download na internet) é sujeita à tributação tal como a venda de softwares que apresentam suporte físico.

No entanto, devido ao princípio da legalidade, não há, atualmente, meios para estabelecer a tributação específica nessa situação devido à falta de regulamentação legal específica.

Diante desse impasse, analisaremos como as autoridades fiscais de São Paulo têm enfrentado esse tema.

4.6. TRATAMENTO DO TEMA EM SÃO PAULO

Assumindo, portanto, a postura quanto à necessidade de tributação da venda de aplicativos em função do princípio da isonomia tributária, faz-se necessário estabelecer o tipo de software que ele seria.

Considerando, então, que os aplicativos são colocados à venda em larga escala, sem que haja customização entre a empresa ofertante e o comprador, entende-se que seriam considerados como “software de prateleira”, em consonância com as definições trazidas anteriormente.

Desta forma, as vendas de aplicativos estariam sujeitas à incidência do ICMS.

Resta saber como calcular o imposto nessa situação, ou seja, qual “valor da operação” deveria ser considerado como base de cálculo.

Não se enquadra no critério material do ICMS a “circulação de direitos autorais”, tal como deveriam ser considerados os aplicativos.

Assim, como determinar o que seria considerado como “mercadoria” para fins de quantificação do valor da operação e, conseqüentemente, da base de cálculo na venda de aplicativos via internet?

Para solucionar essa questão, o Estado de São Paulo estabelece, no Decreto nº 51.619/2007, que nas operações realizadas com programa para computador (software), o imposto será calculado sobre uma base de cálculo definida nos seguintes termos:

“Artigo 1º - 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.” (grifei)

Nesta hipótese, destacamos que se entende por “suporte informático” o CD, DVD, disquete, fita ou qualquer outro meio físico que contenha o software.

Para os casos em que não existe meio físico vinculado ao software, é pertinente mencionar o entendimento estabelecido na Resposta à Consulta nº 891/1999, da qual extraímos o seguinte trecho:

“2. De acordo com o artigo 51-A do RICMS/91, em operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o imposto será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

3. Tratando-se de operações de importação realizadas com software, via INTERNET, por não haver suporte informático, não há base de cálculo e nem imposto a ser recolhido, devendo, no entanto, ser emitida e escriturada Nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, relativamente à entrada do software no estabelecimento (alínea “f” do inciso I do artigo 127 do RICMS/91).” (grifei)

Na mesma linha, há a Resposta à Consulta nº 234/2011:

“3. A respeito do assunto, reproduz a resposta a consulta nº 891/1999 (devidamente publicada no sítio da Secretaria da Fazenda deste Estado), que, com base no artigo 51-A do RICMS/91, vigente à época, deixou assente que "tratando-se de operações de importação realizadas com software, via INTERNET, por não haver suporte informático, não há base de cálculo e nem imposto a ser recolhido", e aduz que "o procedimento fiscal adotado pela Consulente consiste em não entregar à tributação os valores referentes ao Contrato de Licença de Uso de Software", por fim, indaga da correção do seu procedimento.

4. Em resposta, apesar de o artigo 51-A do RICMS/1999, com base no qual o entendimento da citada RC 891/1999 foi exarado, ter sido revogado e substituído, em sequência, pelo artigo 50 do RICMS/2000 (revogado pelo Decreto 51.520/2007) e, depois, pelo aludido artigo 1º do Decreto 51.619/2007, vigente atualmente, nota-se que o teor da norma continua o mesmo, portanto, por não ter havido alteração na definição da base de cálculo nas operações com "softwares", o procedimento da Consulente, ao não tributar as operações realizadas com "software" que não tenha suporte informático, está correto.

5. Não obstante a impossibilidade de se exigir o recolhimento do ICMS, conforme exposto, as operações com programas para computador ("software") sem a existência de um suporte informático estão inseridas no campo de incidência do tributo, devendo, antes de iniciada a saída da mercadoria, ser emitido o correspondente documento fiscal.” (grifei)

Pelos argumentos ora expostos, conclui-se que os aplicativos seriam enquadrados como “software de prateleira” por serem produzidos em larga escala e colocados à disposição no mercado sem usuário pré-determinado.

Nesse sentido, haveria tributação de ICMS sobre sua venda. No entanto, em função da inexistência de suporte físico, como estabelecem as Respostas à Consulta do Estado de São Paulo, embora se concretize o critério material do ICMS, qual seja, circular mercadoria, estamos diante da falta da base de cálculo, ou seja, não é cumprido o critério

quantitativo da regra matriz de incidência do ICMS, de modo que é possível defender a não incidência do ICMS nessa hipótese.

5. CONCLUSÃO

A era digital tem trazido uma série de mudanças na forma como os negócios jurídicos são verificados. Vendas que antigamente eram realizadas somente em lojas, com a presença física do vendedor, do comprador e a tradição física da mercadoria, hoje são realizadas sob o alcance de um “clique”, via transmissão de dados pela internet (download).

As constantes evoluções tecnológicas suscitam dúvidas quanto ao correto tratamento tributário das novas operações que estão surgindo nos últimos anos.

Uma das questões nesse sentido é a forma como devemos tributar a venda de softwares.

Discutiu-se nesse trabalho a ideia de que os softwares seriam, à primeira vista, tratados como “direitos autorais” e, como tais, não estariam sujeitos à incidência do ICMS, tão pouco do ISS, mas sim disciplinados pelas leis dos direitos autorais e suas receitas seriam encaradas como “royalties”.

No entanto, diante da falta de regulamentação a respeito desse tema, a doutrina e a jurisprudência brasileira distinguem os chamados (i) “softwares de prateleira”, que seriam aqueles produzidos em larga escala, colocados à disposição no mercado de forma indistinta, cujas vendas estariam sujeitas ao ICMS; dos conhecidos (ii) “softwares por encomenda”, que são aqueles produzidos de acordo com a necessidade do usuário, cujas vendas estariam sujeitas ao ISS por se tratar de licenciamento ou cessão de direito de uso, enquadrados como uma obrigação de fazer do contratado, prevista no item 1.05 da lista anexa à lei complementar nº 116/2003.

Vale dizer, porém, que esse entendimento é meramente doutrinário e jurisprudencial, ou seja, não há lei específica acerca do tema. Assim, para que houvesse segurança jurídica aos contribuintes e para que os conflitos de competência acerca desse tema fossem finalmente sanados, faz-se necessária a promulgação de lei complementar disciplinando a matéria, conforme dispõe o artigo 146, inciso I da Constituição Federal.

Outro importante tema tratado nesse estudo diz respeito à venda de softwares conhecidos como “aplicativos” (utilizados principalmente em celulares e *tablets*) via transmissão de dados (download pela internet) e a tributação à qual estariam sujeitas essas operações.

Trouxemos, ainda, o princípio da isonomia tributária, por meio do qual se conclui que a venda de softwares via download em nada se diferencia da venda de softwares atrelados a suportes físicos como CDs ou DVDs. Ou seja, considerando que as vendas de softwares via suporte físico são tributadas, as vendas via download também o seriam.

Coube, então, lembrar-nos do princípio da legalidade, que impede que seja cobrado tributo sem lei que o estabeleça. Nesse sentido, não há hoje no Brasil lei tributária específica acerca da venda de software / aplicativos via internet.

Conjugando o princípio da isonomia com o princípio da legalidade tributária, conclui-se que a venda de softwares via internet deveriam ser tributadas, mas, diante da ausência de regulamentação específica, não há como fazê-lo.

No entanto, as autoridades fiscais administrativas de São Paulo vêm tratando o tema como passível de tributação.

Assumindo, assim, a premissa quanto à necessidade de tributar a venda de softwares / aplicativos, entende-se que esses são encarados como “softwares de prateleira”, visto serem desenvolvidos em larga escala, sem destinatário certo. Estariam, então, sujeitos ao ICMS.

Desta forma, analisando especificamente o Estado de São Paulo, verificamos que há um Decreto que estabelece a incidência de ICMS na venda de softwares via internet, de modo que a base de cálculo será o dobro do valor de mercado de seu suporte físico.

Não há, porém, nas operações via download, suporte físico. Ou seja, não há como estabelecer qual seria a base de cálculo para fins de determinação do valor do ICMS a pagar. Assim, diante da ausência do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do ICMS, voltamos ao entendimento que não há que se falar em tributação nessas operações. Nesse sentido, inclusive, há pronunciamentos da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Resta saber como esse assunto será tratado pelas autoridades fiscais no futuro, diante do crescente fenômeno de venda de aplicativos via transmissão de dados (download).

6. BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

MENDONÇA, Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V. 3ª ed. Rio de Janeiro: Russel, 2005.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 2º vol., 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

STURTS, Gabriel Pinós. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, 2003.

TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. *ICMS na Operação Mercantil de Software*. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1810/icms-na-operacao-mercantil-com-software#ixzz2wjoD6NuA>>. Acesso em março, 2014.

Brasil. Supremo Tribunal Federal <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>

Brasil. Superior Tribunal de Justiça <http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp>

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo <<http://www.tjsp.jus.br/>>

São Paulo. Secretaria da Fazenda de São Paulo
<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>

Brasil. Constituição Federal, 1988.

Brasil. Código Tributário Nacional, 1966.

Brasil. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

Brasil. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Brasil. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Dicionário Michaelis Online: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=software>>

Dicionário Oxford Online: <<http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/app>>.