

**A TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE SOFTWARE NO MEIO AMBIENTE
DIGITAL****TAXATION IN SOFTWARE IMPORTS IN DIGITAL ENVIRONMENT**Hilton da Silva¹Catarina Ribeiro Franco²**RESUMO**

Aborda-se, no campo da tributação de *software*, a formação de divergência referente a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS). Tal conflito de competência ocorre em razão do fato de parte da doutrina entender que o *software* se enquadra à prestação de serviço e outra considerá-lo como mercadoria. Constata-se que o uso da internet para realização de atos de *e-commerce*, a identificação da incidência tributária do *software* torna-se questão ainda mais divergente, tendo em vista a expectativa de efetivação do princípio da legalidade definido na Constituição Federal. Sob a égide constitucional este estudo discute as causas de incidência tributária na operação de importação de *software* no ambiente digital, apontando os possíveis nortes para dirimir tal dicotomia. O estudo caracteriza-se como exploratório utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental, sendo a abordagem do problema qualitativa. Os resultados da pesquisa apontam que pela intangibilidade dos bens digitais comercializados no meio virtual, isto é, pela Internet, são equiparados aos programas de computador e tributados

¹ Professor e Coordenador do Curso de Comercio Exterior na Faculdade de Tecnologia de São Paulo, Advogado especialista em Direito Empresarial e Tributário, Sócio-fundador do Escritório de Advocacia Cavalcante & Silva Sociedade de Advogados, Mestrando em Direito da Sociedade da Informação pelo Centro Universitário Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU; Pós graduado em Direito Empresarial (FMU); Pós graduando em Direito Tributário (PUC/MG); e Assessor do XX Tribunal de Ética da Ordem dos Advogados de São Paulo – SP. Email: hiltonds@gmail.com

² Mestranda em Direito da Sociedade da Informação e bacharel em Direito pelo Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas. Especialista em Propriedade Intelectual pela Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo (FGV LAW); Professora do curso de Direito da Kroton Educacional-Campus Anhanguera Osasco; e das matérias de Direito da Fundação Escola Nacional de Seguros – FUNENSEG. Advogada especialista em propriedade intelectual. e-mail: catarinaribeirofranco@gmail.com.

como serviços. Em relação a não incidência do ICMS ela se dá pelo fato dos bens digitais serem incorpóreos e a noção de mercadoria exigir a materialidade.

Palavras-chave: Meio ambiente digital; tributos; importação de software; tipos de software.

ABSTRACT

It approaches in the field of software taxation, the formation of divergence regarding the incidence of tax on any Wildlife Service (ISS) and the Tax on Goods and Services (ICMS). Such conflict of jurisdiction occurs due to the fact that part of the doctrine understand that the software fits the provision of service and other regard it as a commodity. It appears that the use of the Internet for conducting e-commerce acts, identification of tax incidence software becomes even more divergent question, in view of the expected realization of the principle of legality defined in the Constitution. Under the constitutional aegis, this study discusses the causes of tax focus on software import operation in the digital environment, pointing out the possible North to resolve this dichotomy. The study is characterized as exploratory using bibliographic and documentary research, and the qualitative approach problem. The survey results indicate that the intangibility of digital goods traded in the virtual environment, ie the Internet as they apply to computer programs and taxed services. Regarding non-ICMS it is partly because of digital assets are intangible and the notion of commodity demand materiality.

Keywords: Half digital environment; taxes. software import; software types.

INTRODUÇÃO

Atualmente muitas pessoas vivem interconectadas e inter-relacionam-se em razão da existência da Internet associada ao fenômeno da globalização, capazes de produzir ambientes comuns e homogeneizar ações. Por sua vez, os mercados se internacionalizam e questões como as antigas fronteiras geográficas perdem importância nesse meio ambiente. Na sociedade da informação a riqueza econômica e a concentração do poder não mais têm por pressuposto a detenção de terras ou dos meios de produção, mas sim a possibilidade de acesso às tecnologias de produção concebidas para trabalhar em redes, por meio de máquinas e sistemas cujo funcionamento é integrado.

A comunicação entre cidadãos , empresas e Estado passa a ser feita por meio eletrônico ou digital e por esse motivo a riqueza não mais se esgota em um bem que é fabricado para o consumo com duração limitada , como ocorria no modelo industrial . Na sociedade da informação a reprodução de bens é infinitamente facilitada por conta da inserção das TIC's (tecnologias da informação e comunicação), à exemplo do software, em que o usuário/consumidor pode realizar downloads quantas vezes lhe for conveniente, acessível e permitido.

A Internet tem introduzido transformações na vida moderna das quais dificilmente pode-se prescindir. Dentre as principais está a dominante e universal intercomunicação que já engloba uma considerável parte da população mundial. Em princípio, cada indivíduo tem condições de comunicar-se com qualquer pessoa em boa parte do planeta, se existem no mínimo dois computadores e acesso a Internet, e se tais indivíduos forem capazes de superar a barreira lingüística. Além da mera troca de informações, também há a possibilidade de troca de dados de todo tipo - imagens, sons, documentos, dentre outros e ainda intercambiar sensações, emoções, tudo em escala global e tempo real.

Referido processo de comunicação consistente na troca de dados ou bens propriamente ditos pode ter caráter de compra e venda, isto é, apresentar forma de uma troca “comercial”. Tais bens objetos da troca comercial podem ser de natureza “tradicional” ou “digital”. Com relação aos bens tradicionais, a Internet se configura como um meio que possibilita a troca comercial. Até aqui, esta forma de comércio denominada *e-commerce*, em pouco se diferencia das formas de comércio já existentes, aplicada aos bens tradicionais. Chama-se de bens tradicionais, todos aqueles produtos/mercadorias comercializados de forma já conhecida, por exemplo, a venda de um eletrodoméstico, pode ser feita diretamente em um estabelecimento empresarial físico ou por determinado estabelecimento virtual, mas a entrega do produto é a mesma para ambos; estes bens são corpóreos e sua materialidade é indiscutível.

Das características de maior destaque no comércio eletrônico e que provoca diversas discussões no meio jurídico está relacionada ao comércio de bens digitais. Estes são uma nova categoria de bens e surgem com o comércio eletrônico e a Internet; são fornecidos

através da própria rede via downloading (descarga), e existem de forma virtual, isto é, são incorpóreos no que diz respeito à materialidade; temos como exemplos: livros eletrônicos, programas de computador, músicas, filmes, jogos, entre outros. Vale lembrar que tanto a sua venda quanto sua entrega são feitas por meio eletrônico.

Apresenta-se como tema deste trabalho a tributação quanto ao consumo destes bens digitais no Brasil. A legislação brasileira está voltada para o comércio de bens tradicionais, com o comércio eletrônico, e o aparecimento de bens digitais surge à necessidade do conhecimento da legislação pertinente e sua aplicabilidade. Tendo em vista as dificuldades crescentes de adaptação das leis existentes em relação à tributação dos bens digitais, pelas suas características incomuns que os distinguem dos bens materiais ou serviços já conhecidos, pergunta-se: Quais são as peculiaridades tributárias que se apresentam sobre o consumo de bens digitais comercializados no Brasil via Internet?

Destaca-se ainda que relacionado à matéria, somam-se questões atinentes ao meio ambiente, que nesse caso é digital. A Internet tem se mostrado uma ferramenta importante no que tange às discussões ambientais. A satisfação das necessidades humanas, pelo prisma ambiental (artigo 225 CF), perfaz instituto protetor da vida em todas as suas formas, condição esta também tratada na lei nº 6.938/1981 que disciplina a Política Nacional do Meio Ambiente. Assim, pode-se afirmar que toda forma de vida, não se limitando à humana, possui tutela do direito ambiental, sendo certo que um bem, seja material ou imaterial, ainda que não seja vivo, pode ser considerado ambiental, na medida de sua essencialidade à sadia qualidade de vida de outrem (art. 225 da CF). A essencialidade à sadia qualidade de vida está associada a relação econômica do bem ambiental nos termos do artigo 1º, inciso IV, combinado com o artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.

O denominado meio ambiente digital, conforme interpretação analógica e conjunta dos artigos 1º a 4º e 215 a 224 da Constituição, estabelecem dentre outras questões, a tutela jurídica das criações científicas, artísticas e tecnológicas, de onde se extrai, no âmbito do direito positivo, a consignação de deveres, direitos, obrigações e regime de responsabilidade inerentes à manifestação de pensamento, criação, expressão e informação. realizados pela pessoa humana com a ajuda de computadores e outros componentes

eletrônicos observando-se o disposto nas regras de comunicação social e propriedade intelectual apontados no ordenamento jurídico pátrio.

O direito tributário também alicerçado nas fontes primárias da Constituição e na Lei, que determinam os comportamentos sociais passíveis de sofrerem ônus tributário, possuem dificuldades em identificar com clareza o fato gerador capaz de obrigar o sujeito passivo ao pagamento dos tributos, principalmente com a tecnologia (internet), como é o caso dos negócios jurídicos celebrados em ambiente digital, em especial a transferência ou aquisição de *software* que pode ocorrer por meio do uso de licença ou aquisição de programa de computador personalizado (encomenda) ou aqueles vendido em larga escala, de maneira uniforme, para muitos usuários (prateleira). O direito tributário, como as mudanças tecnológicas é um dos primeiros ramos a sofrer os impactos, pois ele corresponde a um dos mais sensíveis campos do relacionamento entre cidadão e Estado, nele se configurando o contexto em que diretamente é necessário buscar o ponto de equilíbrio do binômio autoridade/liberdade.

Assim, o presente trabalho tem como objeto o estudo da tributação incidente na importação de *software*, levando em consideração o direito positivo e princípios tributários e sociais vigente a partir da Constituição de 1988 e o primado categórico do princípio constitucional da segurança jurídica confirmado no artigo 110 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) no meio ambiente digital.

1. INSTITUTO JURÍDO, DEFINIÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DO SOFTWARE

Liliana Minardi Paesini, sugere a definição de *software* (*logiciel*, em francês) como: “instrumento que transforma ferragens em computador e consegue dar logos , ou seja, alma e pensamento a uma máquina e a transforma num elaborador de informações” (PAESINI, 2015, p. 11).

Para Maria Helena Diniz: O *software* ou *logiciel* é “relativo aos programas de computação e aos sistemas de informação com as respectivas instruções, constituindo-se em

manifestações intelectuais que alimentam as máquinas sendo criações da inteligência” (DINIZ, 1996, p. 489-490).

No *Computer Software Copyright Act 1980* dos EUA, *software* é definido como *a set of statements or instructions to be used directly or indirectly in a computer in order to bring about a certain result*³.

No Brasil o software possui sua definição legal no artigo 1º da Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998⁴ que em suma é um conjunto de linguagem codificada (código fonte – bem imaterial) contida em suporte físico (matéria – bem material) de qualquer natureza empregado em máquinas automáticas de tratamento de informação capaz de estabelecer comunicação entre usuário e máquina (programa executável - objeto) com o objetivo de permitir o funcionamento a que foi determinado.

O aparato normativo destaca três aspectos importante sobre o *software*, o primeiro é o código fonte, criado pelo ser humano (programador) correspondente a um conjunto de instruções escritas, o segundo aspecto é o suporte físico, local onde é gravado o programa-objeto (conjunto de ordem binárias – zero e uns), e o ultimo aspecto é execução dos código gravados no suporte físico que permite a máquina a execução de determinado comando para um fim específico. Quem bem descreve esses planos é Marco Aurelino Greco:

Além disso, quando se trata de *software* é preciso distinguir planos distintos. Um é o plano em que se encontra o programador do software e o outro é o plano do próprio como conjunto de instruções que a máquina vai entender e executar. A cada um desses planos correspondem uma ‘linguagem’ diferente. No primeiro plano situa-se o que denomina ‘programa fonte’ que corresponde a um conjunto de instruções escritas de uma forma legível pelo ser humano sendo aquele em que o ‘programa-objeto’ que corresponde a uma sequencia de números binários (zero e uns) que é a representação final de qualquer programa, pois esta é a realidade a partir da qual a máquina pode reagir. O programa-objeto (em linhas binárias) é absolutamente

³ Nossa tradução: um conjunto de instruções a ser usada diretamente ou indiretamente em um computador, a fim de trazer um certo resultado.

⁴ 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.

incompreensível pelo ser humano, pois se encontra na ‘linguagem da máquina’. O que se encontra gravado num suporte físico (disquete, CD ROM) é o programa-objeto, vale dizer, a mera sequência de zeros e uns serem ‘lidos’ pela máquina e traduzidos num conjunto de instruções, símbolos, letras, etc., fazendo com que a máquina opere adequadamente no sentido de realizar cálculos, desenhos, textos, etc., que são a função de cada programa específico. (GRECO, 2000, p. 89-90)

Assim com base no conceito normativo e doutrinário sobre o *software* podemos elencar três espécies de *software* que podem ser comercializadas e que denotam relação jurídica, são os casos dos *softwares* por encomenda, o de prateleira e o virtual.

O *software* por encomenda pode ser considerado como aquele desenvolvido de forma personalizada (sob medida) para atender a necessidade e interesse específico do usuário. Já o prateleira pode ser o físico ou aquele produzido em grandes escalas para comercialização em massa, como se fosse um programa genérico onde qualquer um pode adquirir caso o queira. Por ultimo o virtual podendo ser aquele desprovido de qualquer suporte físico, sendo comercializado dentro do ambiente digital, por meio de *download* (transferência de arquivos de um computador remoto para outro). É importante frisar que esta ultima espécie (*download*) pode ser disponibilizado tanto na espécie personalizada como na genérica (comercialização em massa) desde que desprovida de qualquer suporte físico.

Todas as espécies de *software* merece estudo quanto a possibilidade de incidência tributária, isso porque as constroversas reveladas não permitem a aplicação do consagrado princípio constitucional da legalidade no direito constitucional brasileiro dificultando qualquer tipo de raciocínio jurídico capaz de dispor a cerca dos elementos da regra matriz de incidência.

2. INSTITUTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO SOFTWARE

Conforme entendimento que vem se firmando no Supremo Tribunal Federal (acórdão da 1ª turma, RE no 176.626-3/SP⁵, ementa publicada no Diário Oficial da União de 11 de dezembro de 1998) não incide imposto de ICMS na entrega de *software* objeto de licenciamento ou cessão de direito de uso, e, por consequência, não se aplicaria ICMS nas importações e exportações dessa mercadoria com essa finalidade. Ainda o mesmo acórdão entende pela incidência do ICMS na comercialização do *software* de prateleira por considerá-lo como mercadoria, tanto no aspecto físico como no *download*.

No entanto, o critério não é pacífico e o Prof. Marco Aurélio Greco em seu trabalho sobre novas incidências tributárias indaga:

(...) seria o caso de criar incidências tributárias novas para alcançar estas realidades? No âmbito da reforma constitucional do sistema tributário, há referência, num dispositivo relativo ao ICMS (ou tributo que o substitua), prevendo que o imposto incidirá também sobre a exploração econômica de bens incorpóreos. Pessoalmente, considero ser este um passo à frente na disciplina desta nova realidade, mas creio que, por um lado, ainda se poderia ir mais adiante e, por outro lado, é preciso cautela com as expressões utilizadas para não ampliar desmesuradamente sua abrangência. Com efeito, é verdade que apesar de termos construído no Brasil uma larga experiência sobre o sentido dos conceitos de mercadoria e serviço, eles não têm mais plena operacionalidade num ambiente informatizado” (GRECO, 2000, p. 175).

A indagação é pertinente, pois, diversos são os aspectos divergentes na incidência tributária do *software*, como por exemplo o aspecto físico (mercadoria), que no entender do STF há incidência de ICMS. Porém, existem tipos de *software*, como já mencionado nesse estudo, que não se enquadram no entendimento firmado pelo STF. Isso porque, a natureza jurídica do *software* é de direito autoral (obra intelectual, intangível),

⁵II. 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.

sujeita a proteção a Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998 que assegura expressamente o direito ao autor à pessoa que o desenvolve⁶, combinado com o artigo 7º da Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998⁷ que tratou de dispor sobre as obras intelectuais e da vinculação do *software*.

O *software* pode ser comercializado na Internet, sendo sua transmissão com ausência completa de suporte físico, ou seja, via *download*, nessa situação não poderia ser considerado como mercadoria, logo não deveria incidir tributos nessa operação. Esse é o posicionamento de Hugo de Brito Machado: “não sendo corpóreo, o software efetivamente não é mercadoria, de sorte que se configura verdadeiro absurdo a exigência de ICMS sobre sua aquisição” (SILVA, 2001, p. 97).

Assim, considerando a tipicidade da hipótese de incidência do ICMS previsto na Constituição Federal de 1988, o software sem suporte físico e negociado via *download* não se enquadra no conceito de mercadoria, pois a acepção do termo mercadoria possui uma característica de bem móvel ao comércio, regime jurídico por si só impeditivo de qualquer alteração por parte da lei tributária, consoante o art. 110 do CTN.

O Fisco Paulista manifestou entendimento sobre a impossibilidade de incidência do ICMS na importação de software, via download por meio da internet, sem suporte físico por meio da Consulta nº 891/1999, de 30 de agosto de 1999⁸.

⁶ Lei nº 9.609/98 - Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

⁷ Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:
XII - os programas de computador;

⁸ “Operação realizadas com softwares – base de cálculo prevista no artigo 51-A do RICMS/91. Consulta nº 891/1999, de 30 de agosto de 1999.

1. A Consulente, expondo que ‘...realizou uma compra de um software, para revenda, de uma empresa de fora do país, sendo que a operação foi realizada via INTERNET e o software não possui meio físico (CDs, manuais, etc), sendo distribuído eletronicamente’, indaga quais as providências que deve tomar em relação à escrituração e ao recolhimento do imposto.

2. De acordo com o Artigo 51-A do RICMS/91, em operação realizada com programa de 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. Trantanto-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

Além disso, o *download* de *software* no ambiente digital pode ser realizado pela modalidade de contratos de licença de uso, de um bem imaterial (não corpóreo), impossibilitando a definição da sua incidência tributária no ambiente digital.

O *download*, segundo Hugo de Brito Machado, “é a operação pela qual o adquirente recebe, em seu computador, o *software* adquirido via internet, que lhe foi transferido pelo meio virtual” (In: SILVA, Martins, 2001, p. 65)

Já para José Eduardo de Melo “O *download* significa transportar arquivos da internet para outro computador, ou transferir dados de um micro, como é o caso de fornecimento de produtos, bens e serviços de diversificada natureza” (SILVA, 2001, p. 245)

No caso dos impostos incidentes sobre importação de produtos é irrelevante a natureza da operação, pois eles são aplicados em todas as operações de entrada e saída de produtos no país, até mesmo porque alguns dos tributos incidentes na importação de produtos, possuem função extrafiscal, ou seja, são destinados a proteção da industrial doméstica (nacional).

Outro ponto que abriga controversa com relação ao acórdão do STF mencionado, refere-se ao valor aduaneiro⁹ do *software* de prateleira no caso da importação, pois o valor do suporte físico é incorporado com o código fonte (imaterial) a mercadoria. Assim no despacho de importação do *software* de prateleira, a Fatura Comercial indicará o valor total da transação e os tributos incidentes na importação comum de mercadorias (II, IPI, PIS/PASEP, COFINS, ICMS) que serão calculados sobre o valor total da transação.

escriturada Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, relativamente à entrada do software no estabelecimento (alínea ‘f’ do inciso do artigo 127 do RICMS/91.[...])

⁹ Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/09 – Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro; Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

É importante lembrar que nas atividades de importações efetuadas no Brasil, os diversos impostos tem suas alíquotas e aplicabilidade definidas pelo código numérico, baseado na NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL e/ou no SH - Sistema Harmonizado. No caso do *software* o identificador do NCM é o código numérico 85.23.41.10 considerando como: *Discos para Leitura, para laser possibilitando ser gravado uma única vez* ou o código numérico 85.23.41.90 para *outros suportes ópticos não gravados para som e semelhantes*, conforme site da Receita Federal na aba simulador de pesquisa da NCM.

Conforme Simulador de Tratamento Tributário e Administrativo das Importações, disponível no site da Receita Federal, o NCM 85.23.41.10 apresenta as seguintes alíquotas na importação: (i) Imposto de Importação (I.I) = 16% (dezesseis por cento); (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) = 15% (quinze por cento); (iii) Programa de Integração Social (PIS) = 2,1%; e, (iv) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) = 9,65%. (nove virgula sessenta e cinco por centos).

Não se pode deixar de mencionar que o suporte físico que contenham dados ou instrução para equipamento de processamento de dados são tributados pelo valor aduaneiro do suporte físico, conforme determina o Regulamento aduaneiro em seu artigo 81¹⁰. Tornando frágil o acórdão do STF.

Dos impostos incidentes na importação os que causam maior divergência são os Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) com previsão no texto Constitucional do artigo 156, inciso III, e o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) com previsão legal no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988. Isso porque há ainda divergência quanto aos diferentes tipo de *software*, devido ao contexto em que o *software* está inserido (seja o modelo, seja a forma de licenciar, forma de aquisição etc), podendo ser tratado como mercadoria ou serviço.

¹⁰ Regulamento Aduaneiro - Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995)

Na importação via *download* o entendimento da Receita Federal, segundo Solução de Consulta nº 43 de 2009¹¹ é que o *software* de prateleira vendido e fornecido por meio eletrônico (*download*) não terá base legal para incidir o imposto de importação nem o PIS/Importação e Cofins/Importação. E segundo Solução de Consulta da Receita Federal nº 95 de 2012 nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa, só poderá compor a base de cálculo dessas contribuições o valor do ICMS apurado sobre a operação de importação, se houver, já que o valor aduaneiro da operação pode ser indeterminado, podendo não incidir se não houver. Ou seja, de acordo com Soluções de Consulta nº 43, de 3 de junho de 2009 da Receita Federal, caso o software de prateleira seja importado *via download* (sem o suporte físico), não há a incidência do imposto de importação, bem como do PIS/importação e Cofins/importação.

No entendimento do Estado de São Paulo, *software* de prateleira, adquirido via *download* não haverá base de cálculo e nem imposto a ser recolhido, devendo, entretanto, ser emitida e escriturada a Nota Fiscal, modelo 1-A, relativa à entrada do *software* no estabelecimento conforme alínea “F” do inciso I do artigo 127 do RICMS/91.

Quanto ao Registro da Declaração de Importação para os casos de importação de *software*, disponibilizado por *download*, não haverá necessidade de declarar na Invoice o Registro da Declaração de Importação, dessa forma, não fará parte do recolhimento dos impostos dos produtos que foram registrados na declaração de importação.

Vistos as considerações supracitadas, deve-se salientar também que temos algumas tendências sobre esses quesitos. Segundo dados de 2015 do Ofício GS nº 771 do

¹¹ “Ementa: software de prateleira. Transferência por meio eletrônico (download). Não há base legal para a incidência do imposto de importação bem como da Cofins/Importação e do PIS/Importação na aquisição de software de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico” (FEDERAL, R.S.C, 2009).

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. (STF- Recurso Extraordinário Nº176.626-3 de 1998).

Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, informa que pretende revogar o Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, o qual introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador.

Essa nova revogação tem a proposta de adequar, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente.

Recentemente o Fisco Paulista suspendeu temporariamente a cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o *software* adquirido via *download*, conforme Decreto nº 61.791 de 11 de janeiro de 2016, por entender que o tributo não pode ser exigido enquanto não for definido o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto ou se pode ser considerado mercadoria no caso do *software* de prateleira¹².

Assim, quando há transferência de cessão de direito de uso realizada via Internet, não deveria haver incidência na importação /exportação. No caso do software personalizado, ou seja, aquele que pode ser definido como programa de computador produzido sob encomenda para atender a necessidade específica de determinado usuário, ele é

¹² Artigo 1º - Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:

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

II - o artigo 73 ao Anexo II:

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

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

previsto como programa de computador gravado em um suporte físico de qualquer natureza à exemplo do *CD-Rom*, *pen drive*, dentre outros. Porém o programa em si é um bem incorpóreo já o suporte físico é um bem corpóreo, à exemplo do programa de Kaspersky – incorpóreo, Disco Compacto do programa de Kaspersky – corpóreo.

Com efeito, sua base de cálculo sobre o Imposto de Importação de suporte físico gravado com programa de computador (software) tem previsão legal no artigo 81 do Regulamento Aduaneiro, o qual considera como valor aduaneiro o custo unicamente do suporte físico. E nesse sentido, o valor do suporte físico sofrerá a incidência dos tributos devidos na importação de mercadorias, como: Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Programa de Integração Social Importação, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Importação e Impostos sobre a Circulação de Mercadoria e Serviço.

3. CONCLUSÃO

Conforme estudo, pode-se notar que existem entendimentos divergentes quanto a incidência de tributos nos diversos tipos de *software* e suas respectivas modalidades de aquisição na importação. Isso porque, há incidência do [ISSQN](#), quando o *software* for desenvolvido por encomenda direta do adquirente, e há incidência do ICMS quando desenvolvido para ser vendido em série (software de prateleira) enquadrando-o a mercadoria. Já quanto ao licenciamento de *software*, o que temos é a incidência do ISSQN, pois é tratado como serviço. No entanto, quando o *softwares* é adquiridos por *download*, o entendimento do Estado de São Paulo, conforme Consulta Tributária já mencionada é pela não incidência nas operações de importação realizadas, via internet, por não haver suporte físico, devendo, no entanto ser emitida e escriturada a Nota Fiscal, relativa à entrada do *software* no estabelecimento. Nota-se portanto, que a legislação aduaneira não ainda uniformizada com o entendimento jurisprudencial e doutrinário, necessitando da busca pela atualização de informações até que esta questão seja padronizada e definida pelo STF.

Concluindo essa questão de tributação entre os dois tipos de *software*, o personalizado e o de prateleira, podemos perceber que os dois poderão sofrer incidência da tributação, salvo quando adquiridos via *download*. Contudo, não podemos esquecer que nos casos do suporte físico, para o *software* personalizado a distinção entre o suporte físico (informático) e o programa é possível de ser feita, portanto, nesse caso a incidência será somente sobre o aparato físico. Já o *software* de prateleira não há como fazer essa distinção uma vez que o valor do programa está embutido ao valor do suporte físico, formando uma única mercadoria e sendo tributada pelo valor total da mesma.

Por todas as opiniões doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas, conclui-se pelo não enquadramento da hipótese de incidência relativa à aquisição de *software*, por meio de *download* no ambiente digital.

REFERENCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Diretrizes gerais sobre o tema ICM. Revista de Direito Tributário 19-20/7-19, São Paulo: RT, 1981.

BASSO, Maristela. Comércio eletrônico: uma visão geral. Tozzini, Freire, Teixeira e Silva Advogados, Porto Alegre, 2000.

BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Vera Helena de Mello Franco. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lc_087,htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lc_087.htm). Acesso em: 14 abril 2008.

BRASIL. Lei nº. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/legislação/1c116.htm>>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº. 126, de 21 de novembro de 2003. Disponível em:

<<http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/forpgs/showinglaw.pl>>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. Lei nº. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L9609.htm>>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. Lei nº. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9610.htm>>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. Ministério da fazenda. Secretaria da receita federal. Tributação do comércio eletrônico. Disponível em:

<<http://www.receita.federal.goc.br/Historico/EstTributarios/TopicosEspeciais/ComercioEletronico/default.htm> - 9k>. Acesso em: 03 out. 2016.

BRUNO, Gilberto Marques. As relações do business-to-consumer (B2C) no âmbito do ecommerce.

2001 Disponível em: <<http://www.jus.com.br>>. Acesso em: 14 out. 2016.

CARVALHO, Paulo Barros. A regra matriz do ICMS. 1981. Tese (Livre-docência em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antônio. O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo, 1976. 281 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CASSONE, Vitório. Direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COSTA, Alcides Jose. ICMS na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DE SÁ, A. Lopes. Dicionário de contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. 8 ed. Aum. E atual. São Paulo: Saraiva, 1991. V. 1.

_____. Tratado Teórico e prático dos contratos. São Paulo, 1996, v.3, p. 489-490.

EBIT. Web Shoppers.Raio X – 2007. 17ª edição. Disponível em:

<<http://www.webshoppers.com.br/webshoppers.asp>>. Acesso em : 14 de out de 2016.

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

FILHO, Breno da S. Maia. Aspecto espacial do fato gerador do tributo e sua determinação no comércio de bens e serviços por meio da internet. 2001. 111 f.. Dissertação (Mestrado e Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

GAIUS. Institutiones. Tradução de: Alfredo di Pietro. La Plata: Ediciones Libreria Jurídica. Sem ano de publicação.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1988.

GRECO, Marco Aurelino. Internet e direito. 2 edição. São Paulo: Dialética, 2000, p. 89-90 e 175.

JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. Revista dialética de direito tributário 2/53-69, São Paulo: Dialética, 1995.

LIMA NETO, José M. Aspectos jurídicos do documento eletrônico. Disponível em:

<http://www.1jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1780>. Acesso em : 14 abril 2008.

LOJAS, Virtuais. Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/Lojas_vituais.htm>.

Acesso em: 14 out 2016.

MENEZES, Eстера Muszat; SILVA, Edna Lúcia da. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. Florianópolis, 2000.

MONTERIO, Washington de Barros. Curso de direito civil, direito das obrigações. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

PAESANI, Liliana Minardi, Direito de informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software. 10. ed. – São Paulo : Atlas, 2015.

PEREIRA, Caio Mario. Instituições de direito civil. 6. ed. RJ: Forenal, 1982.

RECEITA FEDERAL. Simulador do Tratamento Tributário e Administrativo das Importações. Disponível em: <http://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/Simulacao-tag.jsp>. Acesso em: 23. set. 2016.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SIDOU, J. M. Othon. Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de letras Jurídicas. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

SIEMSEN, Peter E.. Direito autoral e comércio eletrônico. Disponível em: <http://ids.org.br/files/20031112_pes.ppt>. Acesso em: 02. Out. 2016.

SOIBELMAN, Lieb. Dicionário geral de direito. São Paulo: Bushatsky, 1973. V. 2.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da (Coord.). Tributação na internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 (p. 65, 97 e 245).