

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA – PUC

Pós Graduação em Direito Tributário

**A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* NO BRASIL
REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO ENQUADRAMENTO
DO *SOFTWARE* COMO MERCADORIA OU SERVIÇO**

Marília Queiroz Aquino

São Paulo

2013

MARÍLIA QUEIROZ AQUINO

**A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* NO BRASIL
REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO ENQUADRAMENTO
DO *SOFTWARE* COMO MERCADORIA OU SERVIÇO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial
para a obtenção do certificado de Pós
Graduação em Direito Tributário.

São Paulo

2013

Meus sinceros agradecimentos aos professores da Pós Graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica – PUC Cogear, que nos acompanharam ao longo dos semestres e tanto contribuíram para nosso saber jurídico tributário. Reconhecimento especial à orientadora Iris Vânia Santos Rosa, por toda a atenção dispensada.

Aos meus pais, noivo e familiares, pelo apoio e incentivo de todas as horas.

RESUMO

O presente trabalho trata da tributação do programa de computador no País, também referido como *software*, assunto que é relativamente recente, uma vez que o objeto deste estudo surgiu com o advento da informática, em meados do século XX.

Buscou-se aprofundar no entendimento da aplicação dos principais tributos que incidem sobre os negócios jurídicos que envolvem a exploração econômica do *software*.

Assim, em princípio foi trazida a conceituação do que vem a ser o programa de computador, qual seu histórico, seus tipos e sua relevância nos dias de hoje. Em seguida, foram tecidas considerações acerca dos impostos que são objeto de inúmeras divergências na doutrina e jurisprudência pátrias, em razão do conflito de competência existente entre os entes tributantes, isto é, Estados, em se tratando do ICMS, e Municípios, com relação ao ISS.

Por fim, com base em entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, foram demonstrados os reflexos tributários do enquadramento do *software* como mercadoria ou serviço, tendo sido proposta conclusão para o mencionado conflito de competência, com base na Constituição Federal.

Palavras-Chave:

Tributação de *software*. Conflito de competência. ICMSxISS.

ABSTRACT

The subject of this study involves the taxation of the computer program in Brazil, also referred to as software, which is relatively recent, considering that software arose along with the advent of computer technology in the mid-twentieth century.

Sought to deepen the understanding on the application of the major taxes levied on legal transactions involving the economic exploitation of the software.

Therefore, at first was brought to the conceptualization of the computer program, its history, types and relevance nowadays. Then considerations were made about the taxes that are subject of numerous differences in doctrine and jurisprudence in Brazil, due to conflict of jurisdiction between States, in the case of VAT, and Municipalities concerning ISS.

Finally, based on jurisprudential and doctrinal understandings were shown the tax reflexes of the software framework as a product or service, and has been proposed completion for the mentioned conflict of jurisdiction, based on the Federal Constitution.

Keywords:

Software taxation. Conflict of jurisdiction. ICMSxISS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I. SOFTWARE	10
I.1. Definição	10
I.2. Histórico	13
I.3. Considerações acerca do Programa de Computador	16
I.4. Tipos de Programa de Computador	18
CAPÍTULO II. DA TRIBUTAÇÃO INTERNA	21
II.1. Do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	23
II.2. Do Imposto sobre Serviços – ISS	28
CAPÍTULO III. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO ENQUADRAMENTO DO SOFTWARE COMO MERCADORIA OU SERVIÇO	31
III.1 Jurisprudência	31

CONCLUSÕES 37

BIBLIOGRAFIA 39

INTRODUÇÃO

Inicialmente, impende refletir sobre o contexto atual em que o programa de computador, também tratado neste trabalho como *software*, está inserido.

De acordo com um levantamento efetuado pela Associação Brasileira das Empresas de Software (ABES), em se falando do impacto da indústria do *software* na economia brasileira, tal setor atingiu um faturamento de US\$ 27,1 bilhões (vinte e sete bilhões e cem milhões de dólares) no ano de 2012, incluindo exportações no montante de US\$ 2,24 bilhões (dois bilhões e vinte e quatro milhões de dólares), o que corresponde a um crescimento de 26,7% em relação a 2011. O segmento de *software* foi responsável por uma receita de US\$ 9,668 bilhões (nove bilhões e seiscentos e sessenta e oito milhões de dólares). Ou seja, trazendo à baila valores dessa monta é que se torna claro como o segmento tem crescido e se tornado importante para a economia brasileira, razão pela qual desde seu surgimento foi identificada a necessidade de se tutelar os direitos dos criadores de programas de computador, bem como dos licenciados dos mesmos.

Não é a toa que com o crescimento e aprimoramento da tecnologia, sem falar em sua difusão, sua tributação se tornou assunto de extrema relevância e constante debate.

Neste trabalho será abordada a tributação do programa de computador, mais especificamente, que é um assunto relativamente novo no campo do direito. Para tanto, primeiramente será definido o que vem a ser o programa de computador/*software*, qual sua importância no mundo jurídico e como é tratado atualmente, no que tange aos seus aspectos tributários.

Ainda que haja regulamentação do *software*, como já mencionado, poucas são as jurisprudências e estudos referentes a tal tema, de modo que

aqui será feita uma análise quanto ao *software* e suas características principais, sua regulamentação, e principalmente, como se dá sua tributação no Brasil, país que é conhecido afora por sua alta carga tributária de uma forma geral e por possuir um sistema tributário de extrema complexidade e fartas particularidades.

CAPÍTULO I. SOFTWARE

I. 1. Definição de *software*

Tendo como base legal a Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998 (regulamentada pelo Decreto nº 2.556/98), que “dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências”, a conceituação do programa de computador vem expressa logo no artigo 1º:

“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.”

Ou seja, o programa de computador caracteriza-se como a elaboração intelectual de um programa, constituído de um conjunto de instruções que faz uma máquina executar determinadas funções.

Importante ressaltar nesse ponto que, em que pese a legislação em comento ser relativamente recente, a evolução tecnológica deste segmento da economia é extremamente veloz, de tal sorte que parte do conceito de programa de computador já está defasada. Quando a lei menciona que o *software* está contido em “suporte físico de qualquer natureza”, impende salientar que tal assertiva não mais se

reveste de total propriedade, pois, como é cediço, atualmente o programa de computador pode ser adquirido mediante transmissão de dados, via Internet, ou seja, sem suporte físico.

Como se apura, a presente Lei consagra o mesmo conceito previsto na Lei 7.646/87, então revogada, incluindo apenas o que se refere à técnica digital e análoga.

Essa conceituação foi muito debatida pelos legisladores da época devido à sua generalidade. Nesse sentido, observa Paulo Luiz Neto Lobo, em seu trabalho acerca da conceituação do *software* na vigência da Lei 7646/87: “*o corpus mechanicum do programa de computador, para os efeitos da Lei 7.646/87 ou do software, é indiscutivelmente amplo, sendo resultado do processo de criação ou de autoria, incluindo o programa propriamente dito e os manuais, documentários e outras instruções que o acompanham*”.¹ É oportuno frisar que referida generalidade persiste até os dias de hoje.

Inclusive, ao definir o programa de computador como a expressão de um conjunto organizado de instruções, pode-se dizer que o legislador brasileiro não considerou a diferenciação técnica entre o programa e sua descrição, de modo que em verdade definiu a descrição do programa e não o programa em si, objeto da tutela legal.

Deve-se atentar para o fato de que a conceituação técnica do que vem a ser *software*, bem como seus tipos e a identificação de todos os elementos que a compõem é de grande relevância para se determinar o campo da incidência tributária das operações com ele realizadas.

A natureza jurídica do programa de computador situa-se no contexto da propriedade intelectual, dentro dos direitos autorais, de acordo com o art. 7º, XII da Lei 9.610/98. A abrangência dos direitos autorais corresponde às obras literárias, artísticas e científicas, bem como certos direitos conexos vigentes no país; e seus requisitos são originalidade relativa, exteriorizada, expressa em certa forma ou fixada em

¹Revista Forense, v. 305, p.86, 1989.

suporte tangível ou não, não importando o mérito, bem como a utilidade, extensão e destino.

Como entende Peter Norton, é o programa de computador um conjunto específico de instruções eletrônicas que determina as tarefas que o computador deve executar, donde se vê sua extrema utilidade e imprescindibilidade para todos aqueles que se utilizam de tal equipamento informático.²

Em um computador é o conjunto físico (“*hardware*”) o responsável por processar e armazenar os dados que lhe são fornecidos, sendo que é possível se dizer que a função do corpo físico do sistema informático é, nesse caso, estritamente utilitária, amparada pela proteção à propriedade industrial.³ O *software*, por sua vez, corresponde à parte intelectual do sistema informático, funcionando como um conjunto de instruções dadas ao computador para que ele armazene e processe tais dados, realizando as mais diversas tarefas, razão pela qual se torna claro que um computador sem um *software* é apenas “uma caixa de metal e plástico”.⁴ De qualquer forma, é fato que para um computador funcionar apropriadamente precisará de ambos, como afirmam Marshall Abrams e Philip Stein: “*The capability so often referred to as a computer or data processing system is neither the physical equipment nor the invisible software – it is the two together*”.

O *software* se enquadra na classe de bens de informação (*information goods*), considerando-se que seu valor de mercado deriva essencialmente do seu conteúdo informacional. Seu principal insumo é o capital humano, traduzido como o conhecimento.

Deve-se mencionar que antes do *software* tivemos o surgimento da informática *latu sensu*, que se refere a tudo aquilo relacionado a computadores, ou, mais tecnicamente, trata-se da ciência do uso da informação ligada a um computador. Devido à difusão do computador no mundo, notou-se que a informação tornou-se numa mercadoria, isto é, numa coleta de dados registrados sob a forma de

² NORTON, Peter. *Introdução à informática*. São Paulo: Makron Books, 1996.

³ “*A computer, the hardware, is simply dormant capability. Computer hardware can do nothing without programs, the software*”. ABRAMS, Marshall D. e STEIN, Philip G. “*Computer Hardware and Software. An Interdisciplinary Introduction*”. Maryland: Addison-Wesley.

⁴ NORTON. *Introdução à informática*, p. 21.

impulsos magnéticos. Com isso, a necessidade de sua regulamentação ficou cada vez mais latente, considerando-se que seu surgimento gerou conflito de interesses entre aqueles que detinham poder sobre ela, devido não somente à sua rápida expansão como fator de conhecimento e de poder, mas também por ter gerado um novo setor econômico.

Assim, a partir do momento em que a informática passou a ser tratada como um bem jurídico, precisou ter sua natureza jurídica expressamente definida para que se pudesse ser garantida sua tutela legal. Foi então classificada como um bem jurídico imaterial que prescinde de bens materiais para que possa ser expressada.

O programa de computador e o *software*⁵, apesar de utilizados como sinônimos, possuem singelas diferenças, a saber: enquanto que o programa de computador constitui-se de informações e afirmações que só podem ser transmitidas para computadores, o *software* se refere ao conjunto de programas e procedimentos que permitem o processamento de dados no computador, comandando o seu funcionamento. Portanto, o *software* não é apenas o programa de computador, mas também engloba sua apresentação verbal e suas instruções para utilização de usuários.

I.2. Histórico da proteção jurídica do *software*

Sabe-se que Vittorio Frosini⁶, jurista italiano, já alertava acerca da necessidade de elaborações doutrinárias dos institutos jurídicos e dos aspectos processuais nascentes com o novo mundo social dos programas de computador, gerador de uma crescente relevância e complexidade de problemas no Direito.

⁵ Ao longo do trabalho, usaremos as palavras “programa de computador” e “*software*” como sinônimos, de acordo com a doutrina atual. No entanto, a diferença entre eles encontra-se descrita neste parágrafo.

⁶ FROSINI, Vittorio. *Il diritto dell'informatica negli anni ottanta*. Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, Milão, 1º trim., 1984.

No Brasil, a norma que regula o programa de computador/*software* é a lei de proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país – Lei nº 9.609/98, que revogou a Lei nº 7.646/87. Em 19 de fevereiro de 1998 foi editada a ‘nova Lei do *software*’, com a qual o legislador pretendia abandonar a antiga política nacional dedicada ao setor de informática brasileiro, considerado muito protecionista, para então alçá-lo à competitividade do mercado internacional globalizado.⁷

Com as mudanças no plano da política nacional da informática começando a se fazer sentir a partir de 1990, e com uma nova realidade econômica mundial surgindo, a legislação que antes tratava da matéria referente à informática foi substituída por uma política de estímulo ao desenvolvimento tecnológico, materializada com a Lei nº 8.248/91, possibilitando o desenvolvimento e a capacitação desse mercado, porém, não englobando o segmento do programa de computador. Ainda imperava a antiga Lei do *software* (7.646/87) que estabelecia medidas restritivas ao seu livre comércio no país, o que se distanciava da ideia de estímulo à capacitação tecnológica proposta pela Lei nº 8.248. E foi assim que o Projeto de Lei nº 200/95 de iniciativa do Presidente da República teve seu texto aprovado e então sancionado sob a Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

Além disso, passados alguns anos, verificou-se outro motivo que demandava a necessidade de definição da tutela jurídica mais apropriada ao *software*, que diz respeito ao crescente mercado pirata⁸ que se formou em torno desse produto. Enquanto que grandes custos são necessários para se desenvolver e divulgar um programa de computador, demandando gastos com pesquisas, propaganda, pessoal, etc, a cópia é relativamente fácil de se produzir, requerendo custos bem mais baixos, o que só tem a prejudicar o setor. Afinal, ainda que haja legislação coibindo a utilização não

⁷ PriceWaterhouseCoopers, *Lei do Software e seu Regulamento*, São Paulo: Atlas, pág. 7.

⁸ Mercado pirata é o termo utilizado para as situações em que há uma violação dos direitos do autor de programa de computador. Conforme o art. 12 da Lei 9.609/98, incorrerão em crime todos que reproduzirem, venderem, depositarem ou ocultarem para fins de comércio e adquirirem, entre outros, programas de computador sem autorização expressa do autor ou de quem o represente.

autorizada do programa de computador, sua conquistada importância tornou-o alvo de uma crescente utilização fraudulenta.

Vários foram os mecanismos de proteção propostos em todo o mundo, o que é possível concluir que se deve à ausência do estabelecimento de critérios na identificação da natureza do objeto em questão.

Sabendo-se que o objetivo prático de um sistema informático é resolver problemas no campo empresarial, e que o *hardware* é uma máquina que necessita de comandos, o *software* vem a ter como função a de descrever, em linguagem legível pela máquina, todos os passos que devem ser tomados para que seja resolvido o problema. Para tanto, entendeu-se que é um bem jurídico que deve ter proteção conferida pelo direito intelectual, isto é, pelo direito sobre coisas incorpóreas.

No início algumas críticas se faziam, alegando doutrinadores que faltavam às obras intelectuais o valor artístico e que não eram uma expressão no sentido do direito autoral, vez que o programa de computador não podia ser percebido pelos sentidos humanos e por lhe faltar originalidade.

De qualquer forma, a tese predominante foi a da proteção autoral, sabendo-se que os requisitos a serem levados em consideração são de que a obra seja “criação de espírito”, isto é, decorrente da originalidade e criatividade do autor; e que seja exteriorizada, já que se apenas permanecesse com seu criador, não haveria motivo para proteção. Assim, como entende Ascensão: “a obra é a exteriorização da criação do espírito”.⁹

Após a definição pacífica como bem jurídico imaterial, era preciso que se enquadrasse o programa de computador em um dos ramos do direito intelectual, optando pela proteção pela propriedade industrial ou pelos direitos autorais.

A proteção do *software* pelo regime jurídico dos direitos autorais teve como marco internacional sua adoção em 1980 pelos Estados Unidos. A partir daí, de forma gradativa a jurisprudência mundo afora foi seguindo esse enquadramento, de tal sorte que o regime autoral foi acatado inclusive pelo ordenamento

⁹ ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito Autoral*. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p.12.

jurídico de países orientais, como observa Leonardo M. Poli, o que tornou evidente a colaboração da informática para a sociedade global ao estreitar laços entre ordenamentos jurídicos tão distintos.¹⁰

O Tribunal de Justiça de São Paulo, inclusive, antes mesmo da promulgação da primeira Lei do *software* já se mostrava a favor da proteção jurídica do *software* pelo direito autoral.

I. 3. Considerações acerca do programa de computador

Até o advento da Lei 7.646 de 1987, o tratamento dado ao programa de computador baseava-se na Lei 5.988 de 1973, referente aos Direitos Autorais, ainda que não constasse expressamente como uma das obras intelectuais de criação de espírito, passíveis de proteção. De qualquer forma, ao se analisar o art. 6º de referida Lei não resta dúvida que a mesma deixou uma brecha para um futuro enquadramento:

“Art. 6º - São obras intelectuais de criações de espírito, de qualquer modo exteriorizadas, tais como:

I – os livros, brochuras, folhetos, cartas-missivas e outros escritos;

II -”

Ora, o *software* nada mais é do que uma obra tipicamente “de espírito”, exteriorizada em um bem tangível ou intangível (cd-rom, download, etc.).

¹⁰ POLI, Leonardo Macedo. *Direitos de Autor e Software*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 25.

Ainda, ao elencar no inciso I as obras intelectuais, a lei abriu a possibilidade de que outras obras a elas se equiparassem. Afinal, entende-se por “escrito” como tudo aquilo que está expresso por sinais gráficos, em papel ou em outro veículo apropriado, de modo que o programa de computador, nesse sentido, deve ser tido como um escrito. Como afirmou Eduardo Vieira Manso:

“O objeto do direito autoral, assim, é a própria obra intelectual, manifestação inteligente de seu criador, qualquer que seja sua forma de expressão, seu valor artístico, literário ou científico e sua destinação, contanto que tal obra se revista de originalidade (quanto a sua forma interna, com referência ao “corpus mysticum”), merecendo proteção, pois, tanto o soneto de Guilherme de Almeida, o romance de Jorge Amado, como uma ficha para atendimento do recém-nascido, ou folheto da Loteria Esportiva.” (grifos nossos)

Além da definição do programa de computador, com a promulgação da Lei 9.609/98, o regime de proteção cabível também foi determinado expressamente em seu art. 2º:

“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.”

Portanto, a partir de então, discussões e debates acerca do tratamento a ser dado ao programa de computador não seriam mais pertinentes.

Atualmente, e como já mencionado, a legislação que rege os Direitos Autorais no Brasil é a Lei 9.610 de 19 de fevereiro de 1998. Em seu art. 7º, ao definir as obras intelectuais a serem protegidas, já traz os programas de computador (inciso XII):

“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;

(...).”

I.4. Tipos de Programa de Computador

Antes que sejam analisados os tributos que incidem sobre o *software*, importante se faz discorrer sobre as espécies de programa de computador.

A incidência fiscal acerca dos *softwares* deveria ser conduzida de acordo com a natureza jurídica deste instituto, ou seja, como se mercadoria ou serviço fosse. No entanto, o que se observa é que a natureza do programa de computador pode variar, baseando-se na operação realizada (conforme posição do STF).

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário de nº 176.626-3/98 – São Paulo¹¹, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence, baseou-se na obra de Rui Saavedra, louvando-se da conceituação de programa de computador utilizada por este em seu trabalho “*A protecção jurídica do software e a Internet*” (Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998, p. 106/107), a saber.

¹¹Em mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça poucos anos depois (REsp 216.967/02 – São Paulo e REsp 123.022/97 – Rio Grande do Sul), mencionando que o programa de computador, quando desenvolvido de forma personalizada e sob encomenda, gera incidência do ISS, ao passo que aquele criado e vendido de forma impessoal, adquirido como uma mercadoria qualquer, sujeita-se ao ICMS.

Quanto aos programas *standards*, observa o autor:

“Constituem, 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 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 movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores”.

Já quanto aos programas “por encomenda” ou “à medida do cliente”, que são desenvolvidos a partir “do zero” para atender às necessidades específicas de um determinado usuário, discorre a propósito Rui Saavedra:

“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. Tratam-se de ‘programas aplicativos’ que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os ‘programas standards’;

pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas”.

Por fim, quanto aos programas customizados, afirma ele:

“Os programas adaptados aos clientes (‘customized’) constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas standard que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (‘customization’). Essa adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa quanto pelo próprio utilizador”.

Portanto, e conforme linha doutrinária seguida pelo STF (Supremo Tribunal Federal) e pelo STJ (Superior Tribunal de Justiça) temos então três tipos de programa de computador: o *software Standard* que é aquele distribuído, em larga escala, para comercialização, não possuindo qualquer individualização para o cliente. Destina-se a uma pluralidade de utilizadores e além de *softwares* desse tipo serem fabricados em massa, são vendidos em qualquer loja de computação, sendo comercializados até mesmo em supermercados, de modo que usualmente são tratados como “*software de prateleira*”. Exemplos: Windows, Lótus. Já o *software Cópia Única* é aquele criado e licenciado especialmente para o usuário solicitante. Não é destinado à comercialização, mas sim para uso próprio de quem o requereu, em função de suas qualidades específicas. Ou seja, os programas desse tipo, além de serem destinados ao atendimento de necessidades específicas de determinado usuário, são preparados a pedido e de acordo com as solicitações deste. Por fim, o *software customizado* é aquele entendido como um híbrido entre os outros dois, vez que é baseado no *software Standard*, mas é modificado conforme a vontade do cliente, isto é, trata-se de um *software Standard* adaptado especialmente para o cliente, não se tratando de criação nova, mas também não sendo utilizado para comercialização em grande escala.

CAPÍTULO II. DA TRIBUTAÇÃO INTERNA

É de extrema importância se analisar o regime tributário ao qual as operações relativas a software estão submetidas dentro do território nacional, tendo-se em vista que a própria legislação referente ao programa de computador não faz qualquer menção no que tange aos impostos que sobre este incidem. Aqui novamente vemos o programa de computador sendo objeto de discussões referentes à sua natureza; porém neste caso quanto à sua exploração econômica e não mais quanto à sua proteção.

Quanto aos tributos incidentes sobre o objeto do presente trabalho, primeiramente há quem entenda que o programa de computador está sujeito à incidência do ICMS, bem como há aqueles que entendem que sujeita-se à incidência do ISS. O que se observa é que tal confusão talvez decorra da incompreensão da natureza jurídica do *software*, vez que a grande dúvida que pode surgir num primeiro momento é se o programa de computador se trata de uma mercadoria ou se corresponde a uma prestação de serviços. Inclusive, existem até mesmo os que entendem que o *software* pode ser objeto de tributação pelos dois impostos, dependendo de certas características consideradas importantes, como a produção em massa *versus* cópia única ou disponível em supermercados *versus* produzido sob encomenda.¹² De qualquer forma, verifica-se que ao ser defendida a tributação pelo ISS, a relação jurídica representada pela licença de uso está sendo classificada como uma prestação de serviços, enquanto que o se defender a tributação de programa de computador pelo ICMS, o foco reside em estar considerando este como se mercadoria fosse.

Pode-se dizer que, em verdade, os diferentes tipos de classificação dos programas de computador se fundamentam em uma simples razão, que é a guerra fiscal. Sabemos que, como abordado, na comercialização interna dos *softwares* dois são os impostos que poderiam vir a serem cobrados, quais sejam, o ICMS e o ISS,

¹² GONÇALVES, Renato L. de Lima. *A tributação do software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 74.

como já ressaltado, sendo o primeiro de competência estadual e o segundo de competência municipal.

Quer nos parecer que ainda não se chegou a uma efetiva conclusão e definição da natureza dos programas de computador, tendo-se em vista que uma efetiva definição seria de fato haver algum ato legislativo determinando e definindo a distinção entre suas diversas modalidades.

De qualquer forma, em se tratando dos tributos, considerando-se que o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias e que o ISS tem como fato gerador a prestação de um serviço, torna-se imprescindível trazer à baila a definição do que vem a ser considerado mercadoria à luz do Direito clássico, bem como as particularidades dos serviços.

Porém, antes de adentrarmos na questão da conceituação, é também importante se mencionar a existência de polêmica acerca da aplicação do ISS ou do ICMS decorrente da classificação do *software* como “customizado” ou “de prateleira”. O cerne deste conflito reside na dificuldade das autoridades fiscais em diferenciar um tipo de programa do outro, de tal sorte que restou o entendimento no sentido de que o primeiro se sujeita à incidência do ISS, ao passo que o segundo é do ICMS, por ser conceituado como mercadoria. Afinal, o aspecto basilar que diferencia o *software* como “customizado” ou “de prateleira” é a auto aplicação do sistema por parte do cliente sem a necessidade de ajustes ou modificações específicas para atender as necessidades dos usuários, sendo que o que justificaria a incidência do ISS sobre o programa customizado é o fato de se tratar de uma prestação de serviço em que o cliente usuário adquire o direito de uso de uma inteligência sistêmica, arquitetada e montada exclusivamente para suas necessidades, portanto é personalizado, enquanto que o que justificaria a incidência do ICMS sobre o *software* “de prateleira” é o fato de que nesse caso o programa é criado e vendido de uma forma impessoal para os clientes, que os compra como uma mercadoria qualquer.

Vale lembrar que no meio de tanta discussão sobre qual ente tributante tem legitimidade para cobrar o tributo, isto é o municipal ou estadual, ou qual fato gerador ficou configurado, ficam os contribuintes em geral, em especial aqueles

que desenvolvem software, sujeitos a autuações por ambas as esferas, sem ter certeza sobre qual tributo devem, já que muitas são as interpretações que podem ser feitas por um ou outro ente com relação a mesmo fato.

Como veremos em seguida, a doutrina ao longo dos anos, bem como o Poder Judiciário têm buscado soluções para esse conflito, de forma a mitigar essa discussão acerca da competência dos entes tributantes sobre a exação devida nas operações com programa de computador. O fato é que até os dias de hoje, ainda que tenham sido emanadas decisões, em consultas e jurisprudenciais, o assunto ainda não nos parece pacífico. Por conta disso, serão trazidos alguns fatos e características de situações abarcadas pelo imposto estadual ou municipal, porém sem a pretensão de esgotar a questão referente à tributação das negociações envolvendo os programas de computador.

II.1. Do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

Sabe-se que o ICMS é o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, sendo de âmbito estadual. Tem seus limites instituídos no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que assim dispõe:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior.”

Segundo entende Roque Carrazza, a materialidade de tal imposto consiste em promover a “passagem de mercadorias de uma pessoa para outra,

por força da prática de um negócio jurídico”; ou seja, ainda que se infira que o ICMS incide sobre a circulação jurídica de mercadorias, entende-se que o negócio jurídico mencionado pelo ilustre autor diz respeito à operação, tendo-se em vista que o imposto em questão incide, em verdade, sobre a efetiva realização de uma operação mercantil, e não sobre a simples circulação de mercadorias.¹³

Apesar das normas gerais do ICMS terem sido estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 406/68, então revogado pela Lei Complementar nº 116/03 (e a Lista de Serviços revogada pela Lei Complementar nº 56/87) – posteriormente recepcionado pela Constituição Federal de 1988 – cada Estado, bem como o Distrito Federal, possui competência para impor regras e diretrizes próprias por meio de regulamentos internos, que deverão ser aprovados através de Decreto ou Lei Estadual. Inclusive, a assertiva constante da Constituição Federal foi repetida pela Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, I.

O objeto principal do ICMS é a mercadoria. Nesse sentido, para entender melhor o conceito de mercadoria, reportamo-nos aos princípios de Direito Comercial, que trazem a seguinte definição: 1) coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil; 2) aquilo que se compra para revender; 3) conjunto de bens móveis apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica.¹⁴

Com relação a operações com *software*, essa conceituação é importante no que tange à verificação da possibilidade de se considerar o programa de computador como se assim fosse, no direito brasileiro, isto é, se o mesmo se destina a operações mercantis.

Para a total compreensão da amplitude da palavra “mercadoria”, não podemos simplesmente nos apoiar em conceitos periféricos, mas indispensável se interpretar as limitações impostas pela CF/88. Pela ótica constitucional, a análise do que vem a ser mercadoria pode ser extraída da competência tributária, vez que lá está discriminado o que pode ou não ser cobrado pelo ICMS, ou então ser direcionado a outro imposto. Sendo “mercadoria” um conceito utilizado pela

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

¹⁴ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

Constituição Federal para atribuir competência impositiva, nenhuma legislação tributária pode alterar seu sentido e alcance.¹⁵

Em exame ao texto constitucional, podemos concluir que a abrangência de “mercadoria” tem sua limitação imposta no momento em que outros impostos têm como fato gerador determinados bens ou operações. Como exemplo, ao ter sido definido que a transmissão de bens imóveis seria hipótese de incidência do imposto de transmissão *inter vivos* (artigo 156, II CF/88), entende-se que a “circulação” de bens nesse caso não será atingida pelo ICMS. De mesma forma, temos as operações de crédito em que, segundo o Código Comercial, os títulos envolvidos deveriam ser caracterizados como “mercadoria”; no entanto, temos que a circulação desses bens é hipótese de incidência do imposto sobre operações financeiras (art. 153, V CF/88), portanto fora do alcance do ICMS. Nesse sentido, o que se pode concluir é que mercadoria corresponde a todo bem corpóreo passível de circulação, que não seja objeto de outros impostos definidos constitucionalmente.

Importante também considerar a destinação, vez que bens destinados ao comércio e que implicam em transferência de sua titularidade jurídica, em princípio podem ser considerados mercadorias. Nesse aspecto, como já entendia Roque Carrazza, mercadoria corresponde a um bem móvel que é sujeito à mercancia. Ou seja, entende-se afinal que pode ser definida como bem móvel corpóreo sujeito ou destinado à mercancia, ao comércio, isto é, a operações de compra e venda que importam em transferência da titularidade jurídica da coisa negociada.¹⁶

No entanto e ante todo o exposto, surge a indagação acerca de onde o programa de computador se insere nesse contexto.

Em se falando de operações envolvendo *software*, sabe-se que por serem bens incorpóreos e que não se destinam ou se sujeitam a atos de

¹⁵ Art. 110 CTN: “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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributáveis”.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

mercancia, bens dessa espécie não podem ser considerados mercadorias, pois a licença de uso não transfere a titularidade jurídica do titular dos direitos autorais para o usuário.

Tendo-se em vista que numa operação de compra e venda há a transferência da titularidade jurídica da coisa, e que mercadoria se refere ao bem móvel corpóreo destinado ou sujeito ao comércio, não há que se falar que a licença de uso de *software* caracteriza uma operação de circulação de mercadorias e que, conseqüentemente, estaria sujeita ao ICMS. Com efeito, se nos reportarmos ao início do trabalho, onde discorremos sobre a natureza do programa de computador, chegamos à conclusão de que o mesmo é caracterizado como um bem incorpóreo (propriedade intelectual), protegido pelo direito de autor. Portanto, pode-se dizer que o *software* não é objeto de compra e venda, mas sim de contratos de cessão, de modo que se o entendimento se restringisse a essas características, de certo que a cobrança de ICMS já seria indevida.

Desse modo, e de acordo com Renato L. L. Gonçalves, o que se conclui é que não há a possibilidade jurídica de se sustentar o argumento de que mesmo quando produzido em larga escala por grandes empresas, com a apresentação uniforme e idêntico conteúdo, vendido nas prateleiras de lojas, supermercados, bancas de jornal, etc, como se verdadeira mercadoria fosse, os programas de computador seriam passíveis de incidência do ICMS. Afinal, juridicamente trata-se sempre de uma relação de licença de uso.¹⁷

Assim, no entendimento de Guilherme Cezarotti¹⁸, “o objeto da venda de um *software* não é a venda do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais para o adquirente”. Em linha com esse pensamento, afirmam Leo Krakowiak e Ricardo Krakowiak¹⁹ que “ainda que vendido em grandes magazines ou mesmo supermercados, o preço cobrado não corresponderia à ‘compra’ do *software* em

¹⁷ GONÇALVES, Renato L. de Lima. *A tributação do software no Brasil*.

¹⁸ CEZAROTTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet. *Internet: O direito na era virtual*. Organizador: Luís Eduardo Schoueri. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

¹⁹ KRAKOWIAK, Leo e KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. *Direito e Internet: Relações Jurídicas na sociedade informatizada*. Coordenadores Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 72.

si, mas sim englobaria em realidade duas operações, uma de aquisição de seu suporte físico e outra relativa ao licenciamento ou cessão do direito de uso do programa que nele se contém”. Ainda, quanto à incidência ou não do ICMS sobre o programa de computador, conclui José Gomes Jardim Neto²⁰: “portanto, nossa conclusão é a de que, independentemente da presença de suporte físico, o *software* ou os produtos digitais não podem ser tributados como mercadoria, considerando-os como cessão de direitos ou conjunto de informações, uma vez que, não sendo bens corpóreos, nunca poderão ser considerados como mercadorias”.

Em outras palavras, tendo-se em vista que a operação que envolve o *software* se trata de uma licença de uso de direitos autorais, então não se fala em compra e venda de mercadoria, de modo que não haverá incidência do ICMS sobre tal negócio jurídico.

Já em se falando da tributação pelo ICMS do suporte físico do *software*, isto é, do meio em que a cópia do programa de computador é fixada, e dos “materiais de apoio”, correspondentes a manuais do *software*, temos que inúmeros Estados adotam posição no sentido de tributar as operações de licença de uso de *software* baseando-se no valor de seu respectivo suporte físico. Em São Paulo, por exemplo, conforme o art.1º do Decreto nº 51.619/2007, a base de cálculo na operação realizada com programa de computador corresponde ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

²⁰ JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na Internet e o ICMS. *Internet: O direito na era virtual*. Organizador: Luís Eduardo Schoueri. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

II.2. Do Imposto Sobre Serviços

Em se falando do ISS ou imposto sobre serviços, encontra-se este fundamentado no artigo 156, III da Constituição Federal de 1988. Porém, conforme expresso na Emenda Constitucional nº 3/93, a questão da fixação das alíquotas máximas e mínimas é de competência de Lei Complementar.

A fim de se delimitar o âmbito de competência do ISS, importante definir o que vem a ser considerado “serviço” e sobre que tipos de bens ele incide. Pode-se dizer que usualmente serviço é entendido como qualquer obrigação de exercer uma atividade em benefício de outrem, sendo que essa obrigação sempre recai sobre bens intangíveis e incorpóreos.

É sabido que no direito vigente, a delimitação do que é tributado pelo ISS, em contrapartida aos serviços que são tributados pelo ICMS, está resolvida, de maneira simples, da seguinte forma: se o serviço está previsto na lista de serviços sujeita ao ISS, aprovado pela Lei Complementar nº 116, então se entende que o valor total da operação será alvo do ISS, não incidindo o ICMS (salvo nos casos excepcionais que a própria lei determina). Por outro lado, se o serviço não está previsto na lista, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, portanto não incidindo o ISS sobre o componente do serviço.

Antes da edição da Lei Complementar 116/03, os diversos tipos de serviço encontravam-se relacionados na Lei Complementar nº 56/87 (que atualizou a lista original editada pelo Decreto-lei nº 406/68). Em referida lista, víamos que o item 24 se referia ao serviço de “análise, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”. Segundo essa tipologia, algumas autoridades municipais já entendiam estarem aí incluídas as atividades da exploração econômica do programa de computador. E essa linha de raciocínio se faz perfeitamente plausível, considerando-se a própria natureza jurídica do *software*, qual

seja, uma forma de expressão intelectual protegida pelo regime da proteção à propriedade intelectual.

Ao adquirir um *software*, o que o usuário final está buscando não é o veículo material que serviu de transporte à obra intelectual, e sim a própria obra. Em verdade, ele não está interessado na mercadoria em que o programa está gravado, desde que essa sirva como uma ferramenta de acesso ao conteúdo intelectual. É um mero veículo, portanto, transferido à posse daquele que o adquiriu, apenas para que a utilidade econômica em questão – o *software* – possa ser utilizada na forma do contrato de licença.

Sabendo-se que o núcleo da materialidade da regra-matriz do ISS consiste na “prestação de serviços tributáveis”, a ideia de utilidade se traduz como mera consequência do serviço prestado. Nesse sentido, como sustentava Ataliba, a essência da materialidade da hipótese de incidência no ISS repousa no próprio esforço, de modo que tributar o resultado apenas (referindo-se à utilidade resultante do serviço prestado) é da essência da materialidade da hipótese de incidência de outro imposto, qual seja, do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Em se falando de serviço, fato gerador do imposto em questão, de acordo com Marçal Justen Filho²¹, este pode ser definido como sendo a “prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de contrato bilateral”. Já segundo o ensinamento do ilustre autor Roque Carrazza²², “serviços de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial)”. Ou seja, conforme se apura, para que seja passível de tributação, portanto, a prestação de serviços deve atender a todos os requisitos exigidos constitucionalmente de uma só vez.

²¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 77.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

Com a edição da Lei Complementar nº116 de 31 de julho de 2003, a incidência do ISS sobre a remuneração relativa aos contratos de licenciamento de *software* passou a ser prevista baseando-se na Lista anexa à referida Lei, mais especificamente em seu capítulo 1, referente a “Serviços de informática e congêneres”, no qual se encontra expressamente introduzida a atividade de “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (1.05).

No entanto, o simples fato de haver previsão na referida Lei Complementar não necessariamente implica ser devido o imposto, uma vez que, como já mencionado, para se sujeitar à incidência do ISS, o serviço precisa traduzir-se em uma obrigação de fazer, esta com conteúdo econômico e decorrente do esforço humano. E o item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 configura uma obrigação de dar, a qual, não caracterizando uma típica prestação de serviços, não se enquadra no aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

CAPÍTULO III. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DO ENQUADRAMENTO DO *SOFTWARE* COMO MERCADORIA OU SERVIÇO

III.1 Jurisprudência

Diante da polêmica acerca do tributo incidente sobre as operações envolvendo programa de computador, o que ensejou diversas discussões doutrinárias, inclusive, os Tribunais começaram a ver a necessidade de buscar uma pacificação para esse conflito entre as pretensões dos Estados, de cobrar o ICMS sobre operações de circulação de *softwares*, e dos Municípios, de exigir o ISS sobre prestações de serviço de desenvolvimento de tais programas.

Assim, o STJ e o STF sedimentaram o entendimento que já vinha ganhando força, no sentido de que quando o programa for personalizado ou desenvolvido sob encomenda, como se verdadeira prestação de serviço fosse, estaria sujeito à tributação pelo ISS, ao passo que quando o programa tiver característica de mercadoria, isto é, puder ser utilizado de forma indistinta por qualquer usuário, e for comercializado em larga escala, subsumindo-se ao conceito “de prateleira”, estará sujeito ao ICMS. Senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. "1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.

2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS." Consectariamente,

como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, conseqüentemente, à tributação pelo ICMS". (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).

2. *Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.*

3. *É que "A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias."*

4. *Recurso Especial desprovido." (g.n)* (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241)

“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 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".* Precedentes.

2. *Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento."*

(RE 285870 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 17/06/2008, DJe-142 DIVULG 31/07/2008, PUBLIC 01/08/2008, EMENT VOL-02326-06 PP-01078)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ETIQUETAS ADESIVAS. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente a incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE INFOSAÚDE). FATO GERADOR. ICMS. Incide ICMS nas operações relativas à comercialização despersonalizada de programas de computador prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Precedentes de ambas as Turmas do STF.”

(REsp 732496 / RS. Ministro-Relator TEORI ALBINO ZAVASCKI. DJe 25/09/2008.)

“REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. Confirmada a sentença em reexame necessário.”

(Reexame Necessário Nº 70017390642, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em 24/10/2006)

“EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE EXCLUSIVO - INCIDÊNCIA DO ISS E NAO DO ICMS. Os programas de computação feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias de livre comercialização no mercado e passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviço, e sujeita ao ISS. Sentença confirmada.”

(REsp 814.075 / MG. Ministro-Relator LUIZ FUX - 2006/0020143-4)

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO. ISS. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO NAO PROVIDO.

Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. A mencionada decisão não conflita com o conteúdo da Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual "é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".
(Ap. 906318-9, da 2ª Vara Cível da Comarca de Cascavel – TJ-PR)

Em que pesem as decisões exaradas por nossos Egrégios Tribunais, quer nos parecer que a questão continua gerando dúvidas e incertezas, visto que não parece considerar algumas particularidades pertinentes aos *softwares*. Afinal, com base no que prevê a legislação que regula a norma sobre direitos autorais, bem como a que trata da proteção da propriedade intelectual de programas de computador e sua comercialização no País, os negócios jurídicos que envolvem o bem incorpóreo que é o programa de computador, tem como finalidade, via de regra, não transferir a titularidade do produto, mas sim negociar o direito de uso do mesmo, independente de ser por encomenda ou de prateleira. Ou seja, o objeto da negociação seria o licenciamento de uso do programa de computador, e não a venda do programa desenvolvido. Nesse ponto, inclusive, sustenta o ilustre Roque Carrazza²³:

“É que na cessão do direito de uso de software inexistente operação mercantil, isto é, não há transferência da titularidade de qualquer mercadoria; mas, pelo contrário – permitimo-nos insistir -, mera cessão de direitos.

O objeto do contrato que se celebra entre o licenciador e o licenciado não é venda mercantil, mas a licença do direito de uso (cessão do direito) do software – como, aliás, prescreve o já citado art. 9º da Lei 9.609/1998.

Demais disso, o software nada obstante seja havido, nas hostes do Direito, por bem móvel (art. 3º da Lei 9.610/1998), não é um bem corpóreo (bem material); e, nessa medida, não está juridicamente

²³CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS, 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011. P. 169.

vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso. Noutras palavras: porque bem imaterial, não pode ser colocado no processo de circulação mercantil.”

Nesse sentido, uma vez que é o programa de computador um bem imaterial objeto de proteção intelectual, e sujeito ao contrato de licença de uso para sua utilização, é inevitável se concluir que o objeto do contrato de licenciamento não será a transferência dos direitos autorais sobre o software, mas apenas os direitos sobre sua utilização.

O fato gerador do ISS, nesse caso, materializaria-se com a ocorrência do licenciamento ou da cessão de direitos de uso do programa de computador. E como prevê expressamente o art. 9º da Lei nº 9.609/98 que o uso do programa de computador no País será objeto de contrato de licença, entende-se que pretendeu o legislador vincular o titular e o usuário do *software*.

Assim, torna-se claro que os julgados supramencionados, que serviram de norte para definir a tributação sobre os *softwares*, não consideraram tal dispositivo, até porque tais decisões foram fundamentadas sob a vigência da Lei anterior, qual seja, a 7.646/87.

Afinal, não faz sentido considerar que a comercialização de *software* de prateleira guarda semelhança com a comercialização de um livro, disco, fita ou vídeo. Não só não há previsão expressa na legislação, no caso, na lei nº 9.610/98, vinculando os mesmos ao contrato de licença, assim como existe para o *software*, bem como entende-se que este é um bem muito mais sensível e passível de reprodução do que os outros. Portanto, independe o fato de ser de prateleira ou customizado para fins tributários.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 116, entende-se que o que deve ser analisada é a existência de contrato de licença de uso ou cessão do direito de uso. Em assim sendo, haverá cobrança do ISS, em razão da previsão contida na Lei Complementar 116/03, item 1.05.

Ocorre que também existem críticas no sentido de que não cabe a cobrança do ISS sobre as operações envolvendo programa de computador, uma vez que o campo de incidência de tal imposto alcança as obrigações de fazer, a qual em outras palavras pode ser chamada de prestação de serviços; e não obrigações de dar, natureza jurídica da cessão de direitos de uso, característica do licenciamento de softwares.

Importante mencionar o ilustre Aires Barreto nesse caso:

“Sendo a cessão de uso de software (cessão de direitos) negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica, configura obrigação de dar, segue-se, necessariamente, que jamais poderia refletir “prestação de serviços” (que só pode alcançar obrigações de fazer). Não há, pois, como subsumir a cessão de direito de uso de software no conceito de serviço tributável, por via do ISS.”²⁴

Ou seja, a tese que defende que as operações com programa de computador sujeitam-se ao recolhimento do imposto municipal perde força, uma vez que se esclarece que a cessão de direito de uso de programa de computador, ainda que prevista na Lei Complementar 116/03, não se trata efetivamente de um serviço, já que não constitui uma obrigação de fazer, e sim de dar, tornando clara a inconstitucionalidade do item 1.05 da lista de serviços.

²⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: Dial

CONCLUSÕES

Sabendo-se que o programa de computador representa para a Informática um instrumento fundamental, traduzindo-se como aquele que faz a máquina trabalhar e que é determinante no sentido do desempenho dos computadores, no que tange à sua tributação, pode-se dizer que tal assunto é de extrema importância no contexto atual, uma vez que, em razão de seu comércio intenso e crescente, empresas produtoras de *software* têm se preocupado cada vez mais com a proteção da propriedade sobre o mesmo.

Em mesmo sentido, pode-se dizer que a tributação sobre ele é um tema polêmico, uma vez que há controvérsias quanto a que impostos incidem sobre o programa de computador.

Considerado por lei como um bem de utilidade, que modifica o trabalho do homem, aumentando sua qualidade e produtividade, o *software* é um bem de comércio que independe do meio físico que o conduz, sendo adquirido tanto para prestar um serviço, quanto para processar informações, além de gerar outras informações que façam movimentar máquinas para um fim determinado, donde se explica sua total relevância.

De fato, a dúvida em relação ao seu enquadramento como uma mercadoria ou um serviço para fins de tributação é latente, de modo que é importante se refletir acerca de tal questão a fim de se esclarecer que a dualidade que existe entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Serviços, a qual restara aparentemente resolvida com a inclusão do serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação na Lista de Serviços constante da Lei Complementar.

No entanto, ao se refletir acerca da essência do que vem a ser uma prestação de serviços, isto é, uma obrigação de fazer, nota-se que o licenciamento ou cessão de direito de uso do software, conforme previsto em referida

Lei, não se trata desse tipo de obrigação, mas sim de obrigação de dar, uma vez que aquele que possui o direito o licencia ou o cede, em nítida obrigação de dar.

Quanto aos demais tributos que sobre o programa de computador incidem, interessante e importante seria que fossem tratados, mencionados quais são e sobre que operação serão devidos. No entanto, em princípio não demandam análise mais aprofundada considerando-se não serem objeto do presente trabalho.

Tendo em vista a necessidade que no passado se vislumbrou, de definir a tributação incidente sobre as operações com programa de computador, entendemos que os critérios utilizados pelos legisladores e nossos Tribunais para atribuir a incidência de ISS ou de ICMS não foram precisos, ferindo importantes conceitos jurídicos.

Assim, a fim de se expor nosso entendimento acerca de qual tributo o objeto do presente estudo estaria sujeito, segue-se a linha de que os negócios jurídicos que envolvem o software se encontrariam no âmbito de incidência da tributação residual da União, conforme previsto no artigo 154, I, de nossa Carta Magna:

“Art. 154. A União poderá instituir:

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
(...).”*

Portanto, entende-se que cabe à União Federal, através de sua competência residual, instituir tributo sobre as operações envolvendo *software*, o que inclui a cessão de direitos, que tem a licença de uso como uma de suas espécies.

BIBLIOGRAFIA

ABRAMS, Marshall D. e STEIN, Philip G. “*Computer Hardware and Software. An Interdisciplinary Introduction*”. Maryland: Addison-Wesley Publishing Company Inc., 1973.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito Autoral*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BITTAR, Carlos Alberto. *A lei do software e seu regulamento*. São Paulo: Forense, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software: Direito Autoral e Contratos*. Rio de Janeiro: Fotomática, 1993.

CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet. *Internet: O direito na era virtual*. Organizador: Luís Eduardo Schoueri. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

FROSINI, Vittorio. *Il diritto dell informatica negli anni ottanta*. Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, Milão, 1º trim., 1984.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na Internet e o ICMS. *Internet: O direito na era virtual*. Organizador: Luís Eduardo Schoueri. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 77.

KRAKOWIAK, Leo e KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. *Direito e Internet: Relações Jurídicas na sociedade informatizada*. Coordenadores Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 72.

MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 9ª edição, Rio de Janeiro, 1979, p.312.

OLIVEIRA, Álvaro Borges de. *Novos Direitos. Direito de Informática e a Tributação do Programa de Computador*. Florianópolis: Momento atual, 2002.

PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de Informática: Comercialização e Desenvolvimento Internacional do Software*. vol. 2.2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

POLI, Leonardo Macedo. *Direitos de Autor e Software*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos. *A elaboração da pesquisa e da Monografia Jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “Os CD-ROMs e os disquetes gravados com programas são imunes?” *Revista dialética de direito tributário* nº 7. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet: O Direito na Era Virtual*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. *Pesquisas Tributárias, Nova Série – 8*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

Tributação na Internet. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. *Pesquisas Tributárias, Nova Série – 7*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

Lei do Software e seu regulamento. Lei 9.609/98. PricewaterhouseCoopers. *Série Legis-Empresa*, São Paulo: Atlas, 1999.

Sites visitados:

<http://www.abes.org.br>

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.jus.br>