

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
- IBET –**

Curso de Especialização em Direito Tributário

**A TRIBUTAÇÃO NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS DE
EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE *SOFTWARES*:
ICMS x ISS**

Guilherme Ricciardi Correa Lopes

Porto Alegre
2012

GUILHEREME RICCIARDI CORREA LOPES

**A TRIBUTAÇÃO NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS DE
EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE *SOFTWARES*:
ICMS x ISS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial para a
obtenção do título de especialista em
direito tributário.

Porto Alegre

2012

RESUMO

O tema do presente trabalho de conclusão de curso está consubstanciado na tributação incidente sobre os negócios jurídicos que envolvem a exploração econômica dos *softwares*. Inicialmente foi proposta uma breve exposição sobre os conceitos e características que definem e envolvem os *softwares*, também conhecidos como programas de computador. Em seguida, adentrando no cerne da discussão proposta, foi mencionado o conflito de competência tributante desencadeado entre os Estados e os Municípios brasileiros, relativamente à possibilidade de incidência de tributo de competência municipal, ou de competência estadual, sob as negociações comerciais que envolvem a exploração econômica dos *softwares*. Posteriormente foram expostos os entendimentos jurisprudências e doutrinários sobre o aludido conflito de competência. Por fim, considerando-se determinados aspectos, características e argumentos inerentes à essa questão, foi proposta conclusão resolutive com alicerce constitucional. A intenção, em suma, foi introduzir o leitor ao tema escolhido, citando entendimentos jurisprudenciais e doutrinários acerca da problemática abordada.

Palavras-Chave:

Direito Tributário. Conflito de Competência Tributante. ISS. ICMS.

ABSTRACT

The subject of this work comprehend the taxation of business involving economic exploitation of software. Initially has been proposed an exhibition about concepts and characteristics that define and involve software, also known as computer programs. After, penetrating the core of the discussion proposal, was mentioned the conflict of jurisdiction of taxes triggered between brazilians states and municipalities, relatively the possibility of incidence of municipal tax, or state tax in business involving economic exploitation of software. Posteriorly, were exposed jurisprudential and doctrinal understandings about that conflict of jurisdiction. Finally, considering some factors, characteristics and arguments inherent to this subject, was proposal the final conclusion with constitutional basis. The intention, summarizing, was introduce the reader the chosen subject, citing jurisprudential and doctrinal understandings about the subject discussed.

keywords:

Tax Law. Conflict of Jurisdiction of Taxes. ISS. ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1. DOS SOFTWARES	08
1.1 CONCEITO	08
1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS SOFTWARES	09
1.3 O DESENCADEAMENTO DE UM CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTANTE: ISS x ICMS	10
2 DOS TRIBUTOS	12
2.1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS	12
2.1.1 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS	13
2.1.1.1 Aspecto Material	13
2.1.1.2 Aspecto Temporal	14
2.1.1.3 Aspecto Territorial	14
2.1.1.4 Aspecto Pessoal	15
2.1.1.5 Aspecto Quantitativo	16
2.1.1.5.1 Base de Cálculo	16
2.1.1.5.2 Alíquota	16
2.2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	17
2.2.1 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS	19
2.2.1.1 Aspecto Material	19
2.2.1.2 Aspecto Temporal	21
2.2.1.3 Aspecto Territorial	22
2.2.1.4 Aspecto Pessoal	23
2.2.1.5 Aspecto Quantitativo	23
2.2.1.5.1 Base de Cálculo	24

2.2.1.5.2 Alíquota	24
--------------------	----

3. RESOLUÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTANTE ENTRE MUNICÍPIOS E ESTADOS EM RELAÇÃO AOS NEGÓCIOS JURÍDICOS QUE ENVOLVEM A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS *SOFTWARES* - ICMS x ISS.

	25
--	----

3.1 <i>Softwares</i> de “prateleira”	25
--------------------------------------	----

3.2 <i>Softwares</i> “personalizados”	26
---------------------------------------	----

3.3 Solução jurisprudencial do conflito de competência tributante entre os Estados e os Municípios, no que tange à exploração econômica dos <i>softwares</i>	27
--	----

4. DAS CRÍTICAS RELATIVAS À TRIBUTAÇÃO DOS <i>SOFTWARES</i>	29
--	-----------

CONCLUSÃO	33
------------------	-----------

REFERÊNCIAS	35
--------------------	-----------

INTRODUÇÃO

Os *softwares* são sem dúvida criações humanas consideradas perfeitas para representar a evolução tecnológica da sociedade.

E assim são, pois permitem o desenvolvimento de tarefas simples e inerentes ao cotidiano de todos, sejam ricos ou pobres, até o desenvolvimento de pesquisas científicas de grande complexidade, por exemplo, e que em outros tempos eram inimagináveis.

O desafio encontrado quando se analisa aspectos evolutivos da sociedade é o enquadramento de tais evoluções aos conceitos jurídicos e à legislação preexistentes, os quais sem dúvida acompanham com disparidade a aludida evolução social.

Diante de tal contexto, não raras vezes se percebe a inserção forçada de fatos evolutivos sociais no ordenamento jurídico, contudo, sem que haja, muitas vezes, a predisposição do ordenamento para tais recepções.

Assim, em conformidade com a matéria que veremos no decorrer do presente estudo, tanto os entes públicos, quanto o Poder Judiciário, se veem na obrigação de, respectivamente, exercerem a administração pública dos administrados e a jurisdição sobre os jurisdicionados, com fundamento em normas e conceitos jurídicos defasados em relação ao dinamismo social.

Consequentemente, o que ocorre é a implementação de equivocadas distorções conceituais no intuito de adequar o aludido progresso social ao regramento administrativo e jurisdicional preexistente.

1. DOS *SOFTWARES*

1.1 CONCEITO

Preliminarmente ao estudo tributário específico a que se propõe o presente trabalho, faz-se necessária a exposição e o entendimento a respeito do conceito inerente à palavra *software*.

Na tradução literal da palavra, *software* pode ser compreendido como “o conjunto de procedimentos, métodos de programação e programas afins, que otimiza a performance de um computador (*hardware*)”.¹

Por sua vez, no que tange à sua destinação prática, *software* é definido como um sistema organizado de informações predispostas de forma a serem captadas, interpretadas e executadas por determinadas máquinas virtuais ou por processadores e microprocessadores, como, por exemplo, respectivamente, computadores domésticos e telefones celulares.

Legalmente, nos termos do art. 1º da Lei 9.609/98, a qual é popularmente conhecida como a lei dos *softwares*, encontra-se a seguinte definição a respeito dos denominados Programas de Computador, nomenclatura nacional equivalente à nomenclatura universalmente conhecida como *software* (ou conjunto de *softwares*): “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.”

Em síntese, então, *softwares* são elementos tecnológicos que permitem que processadores e micro processadores desempenhem tarefas simples e inerentes ao nosso cotidiano, desde o nosso despertar matinal consequente ao toque de um despertador

¹ BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio. Novo Dicionário. Rio de Janeiro, 1986.

programado no telefone celular, o calor gerado por um forno de microondas com o tempo e a potência programados, até tarefas extraordinárias e de extrema complexidade, como possibilitar o controle de equipamentos de exploração (*in locu*) de planetas localizados há milhões de anos luz do planeta Terra.

1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS *SOFTWARES*

Dentre o universo de infinitas utilidades a que se destinam os *softwares* existentes (e os que ainda serão inventados), atualmente a realidade fática demonstra duas principais classes: (i) os *softwares* operativos, que se destinam ao próprio funcionamento do processador (computador), gerindo sua memória e organizando o sistema operacional de modo a garantir-lhe segurança no desenvolvimento de funções supervenientes mais específicas, as quais ficarão a cargo da segunda classe, comumente denominada (ii) *softwares* aplicativos, os quais, como já mencionado, desempenham rotinas específicas no processador, como, por exemplo, programas de gestão empresarial, de elaboração de textos, cálculos, gráficos, jogos e qualquer outra atividade específica para a qual venha a ser desenvolvido.

Independentemente da função programada que determinará a sua classificação funcional, o *software*, de regra, ostenta características de bem intangível. Em outras palavras, considera-se que o *software* nada mais é do que produto da criação intelectual humana, assemelhando-se, exemplificativamente, a uma pintura, a um texto ou a uma canção.

E, assim sendo, por ser um bem imaterial fruto da ação intelectual humana e tendente à organização de rotinas sistêmicas interpretáveis e processáveis, surge a necessidade de que o mesmo seja materializado por meio de um suporte físico, para que, nessa forma, possa ser comercializado e enviado ao seu destino, como metaforicamente ocorre posteriormente à impressão do texto desenvolvido pelo escritor ou à gravação do disco que veicula a música de um compositor.

Nesse sentido é a lição de Roque Carrazza²:

II – Aqui chegados, já podemos estabelecer uma analogia entre *software*, a peça teatral, a película cinematográfica e a composição musical, entre outras obras em que se faz presente o trabalho criativo do homem (criatividade subjetiva).

Todos estes produtos do espírito humano são bens incorpóreos, imateriais, de existência abstrata. Por isso mesmo, não podem prescindir de uma base material de uma base material para atingir os fins que levaram a sua criação. Exemplificando, para melhor esclarecer: uma obra literária precisa estar impressa (digamos, em papel) para que o leitor a acesse e dela tire proveito intelectual.

Entretanto, nem sempre impera a necessidade de o *software* ser consolidado em uma base tangível. Isto é, da mesma forma como um texto ou uma música, o *software* eventualmente, por meio da rede mundial de computadores, pode ser disponibilizado em um sitio eletrônico para que pessoas interessadas na sua utilização realizem um *download*. Nesta hipótese, então, surgiria a possibilidade de comercialização do *software*, ainda que permaneça como um bem imaterial.

Tais características de destinação atribuídas aos *softwares* e tais formas de comercialização desses produtos, há pouco considerados futurísticos, relativamente à esfera do direito tributário, desencadearam conflitos de competência tributante entre os entes municipais e estaduais, especificamente no que tange às pretensões fiscais de exigência do Imposto Sobre Serviços - ISS e do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, adiante abordados.

1.3 O DESENCADEAMENTO DE UM CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTANTE: ISS x ICMS

De tempos para cá, no âmbito arrecadatário dos órgãos tributantes estaduais e municipais, a comercialização de *softwares* passou a ser objeto de intensas discussões, em cujo elenco de debatedores estavam os entes arrecadadores municipais, estaduais, os contribuintes, a doutrina e o Poder Judiciário.

² CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011.

Para muitos (principalmente para os Estados), a crescente comercialização de *softwares* despertou a possibilidade de estes poderem ser considerados mercadorias, uma vez que cada vez mais eram encontrados em lojas de *shoppings centers* e em demais estabelecimentos do comércio varejista. Nesse sentido, estando os programas alicerçados em um suporte físico (CD-*run*, geralmente), a primeira característica tornou-se relevante, pois, considerando-se o produto da equivocada “fusão” entre o suporte físico e o *software* como um bem material, móvel, de valor econômico, e somando-se a isso o fato de estarem sendo comumente adquiridos por comerciantes e revendidos a outros comerciantes ou a consumidores finais, estaria “plenamente” caracterizada a operação de circulação de mercadoria, sujeita, portanto, ao ICMS.

Por outro norte, no âmbito da tributação municipal, foram inseridos na discussão jurídica argumentos de extrema relevância. Em outras palavras, é inequívoco que o *software* é, como dito anteriormente, produto da criação intelectual humana e, como tal, não raras vezes facilmente a elaboração de um programa de computador ostenta nítida ação humana em proveito de outrem, a título oneroso. Estaria, então, se caracterizando a existência da figura do prestador do serviço de desenvolvimento de *softwares* e a do tomador do serviço, relação jurídica essa que poderia ser sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS.

Assim sendo, no território nacional desencadeou-se verdadeira batalha entre Municípios e Estados, no intuito de se verificar qual seria a real natureza jurídica dos *softwares* e, conseqüentemente, a qual tributo estaria sujeito: ao ICMS, “por ser uma mercadoria”, ou ao ISS, “por evidentemente ser uma prestação de serviço ligada ao item 1 e seus congêneres, da Lista de Serviços tributáveis anexa à Lei Complementar 116, de agosto de 2003, a qual regulamenta em âmbito federal a incidência do ISS.

Contudo, em meio ao fogo jurídico cruzado entre os entes tributantes estaduais e municipais, ficavam os contribuintes que exerciam a atividade de desenvolvimento e comercialização de *softwares* a mercê de autuações fiscais lavradas por ambas as esferas tributantes, as quais impunham, conforme os seus conceitos e interesses a obrigação e exigência de um ou outro tributo, independentemente de qualquer outra interpretação.

Como veremos adiante, a doutrina e o Poder Judiciário nacional propuseram as mais diversas soluções para esse impasse, criando classificações para as “espécies” de *softwares*,

de modo a minimizar a batalha de competência tributante travada entre os Estados e os Municípios que compõem o Brasil.

Assim sendo, no presente estudo, ainda que obviamente sem a pretensão de esgotar a matéria relativa à tributação inerente às negociações que envolvem os *softwares*, trataremos de expor elementos jurídicos basilares e específicos que regem a incidência de ambas as exações estadual e municipal, frente às características fáticas e jurídicas desses programas de computador, objetivando favorecer o esclarecimento sobre a questão, bem como propiciar a geração de determinadas reflexões críticas pontuais.

2. DOS TRIBUTOS

2.1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS

Nos termos do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em Lei Complementar e não compreendidos no art. 155, II, também da CF (competência do ICMS).

Com alicerce constitucional e regulamentado pela Lei Complementar 116, de agosto de 2003, o Imposto Sobre Serviços – ISS é imposto de competência municipal, de caráter eminentemente fiscal que incide, com alíquotas variadas, dependendo do Município que o instituir, referencialmente sobre as prestações de serviços elencadas na Lista de Serviços tributáveis anexa à referida LC 116/03.

Conforme adiante demonstrado, a Lei Complementar 116/2003 traz em seus dispositivos todos os elementos antecedentes e consequentes que compõem a Regra Matriz de Incidência do ISS.

2.1.1 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS

2.1.1.1 Aspecto Material

En passant, tem-se que, nos termos do art. 1º da LC 116/03, o Imposto Sobre Serviços tem sua materialidade contida no ato de prestar serviços.

Contudo, tecnicamente, o aludido ato tributável de prestar serviços envolve determinados elementos que o qualificam como passíveis de incidência tributária ou como meras atividades laborais sem relevância jurídica para fins de tal análise jurídico tributária.

Nesse sentido, conforme a lição de José Eduardo Soares de Melo, o aspecto material do ISS pode ser assim entendido:

2.1 Prestação de Serviço (Negócio Jurídico)

O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo.

[...]

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Por sua vez, Aires F. Barreto expõe o conceito do aspecto material do ISS da seguinte forma:

A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço.

[...]

Prestar serviço, por sua vez, indica, na técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. E, como visto, a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação dessas categorias de eventos.

[...]

Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.³

Diante de tais lições, concluímos, então, que a prestação de serviços sujeita ao ISSQN é o vínculo obrigacional, de caráter privado, que pressupõe a realização de determinado

³ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª ed. São Paulo: DIALÉTICA, 2008, pg. 301/302.

esforço humano (do prestador do serviço), a título oneroso, do qual decorrerá um bem material ou imaterial passível de mensuração econômica, em favor de terceiro (tomador do serviço).

2.1.1.2 Aspecto Temporal

No aspecto temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária encontramos o momento de ocorrência do fato gerador dos tributos, momento este que desencadeará o surgimento da obrigação tributária entre o ente tributante, na figura do sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável pelo imposto, na qualidade de sujeitos passivos.

Neste sentido, nos termos do art. 116 do Código Tributário Nacional, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos nos seguintes momentos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Relativamente ao ISS, então, considerando-se ser este um “imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato”⁴, o fato gerador da exação municipal ocorrerá quando da efetiva prestação do serviço, em nada importando o momento da contratação do serviço ou outros aspectos de ímpeto negocial.

2.1.1.3 Aspecto Territorial

O elemento territorialidade, também denominado aspecto espacial de incidência, representa a circunscrição em que cada ente municipal disporá sobre o seu ISS. Em outras palavras, é o elemento que regula e divide a competência territorial de incidência dos

⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: DIALÉTICA, pg. 307.

Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza instituídos pelos diversos Municípios que compõem os Estados Membros.

Neste sentido, considerando que a prestação de determinados serviços pode envolver mais de um Município, a Lei Complementar 116/03, utilizando sua atribuição de definir conflitos de competência, estipulou em seu art. 3º que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (art. 3º), quando o imposto será devido no local em que ocorrer a prestação.

Dentre as hipóteses que excetua a regra de definição da competência como sendo a do local em que estiver estabelecido o prestador, estão elencados alguns serviços que não podem ser desenvolvidos em seu estabelecimento, como, por exemplo, instalação de andaimes, execução de obras e florestamentos. Nestas hipóteses, o ISS será devido ao Município onde foram desenvolvidos os serviços tidos como exceção à regra.

2.1.1.4 Aspecto Pessoal

Inserido entre os elementos que compõem o consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, o aspecto pessoal indica os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária de cada tributo.

Neste diapasão, o elemento pessoalidade da regra estipula, com alicerce constitucional, um sujeito ativo a quem será outorgada a competência para instituir e cobrar determinado tributo, bem como estipulará um ou mais sujeitos passivos que serão submetidos à incidência da exação instituída.

Nos termos do inciso III do art. 156 da Constituição Federal de 1988 e do art. 1º da Lei Complementar 116/03, compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir o Imposto Sobre Serviços. Nestes dois dispositivos está sedimentada a competência exacional atribuída aos municípios brasileiros de serem os sujeitos ativos do ISS.

Por sua vez, no que tange à regra de sujeição passiva do aludido tributo, com outorga constitucional, a LC 116/03 estipula, ainda que de modo sucinto, em seu art. 6º, que o

contribuinte do imposto sobre serviços será o prestador do serviço, ficando ressalvada a possibilidade de, mediante lei, ser atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este terceiro, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

2.1.1.5 Aspecto Quantitativo

Por fim, o aspecto quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária subdivide-se em dois elementos quantificadores inerentes à obrigação tributária surgida do fato gerador, quais sejam, a Base de Cálculo e a Alíquota.

2.1.1.5.1 Base de Cálculo

Nos termos da lição de Aires F. Barreto, a base de cálculo do ISSQN pode ser assim definida:

Tal como ocorre com outros impostos, a exigência de ISS pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano consistente em fazer para outrem. Para tanto, não pode a lei prescindir da prévia definição desse fator do critério quantitativo.

[...]

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.⁵

Diante de tal lição, extrai-se do art. 7º da LC 116/03 que a base de cálculo do ISS é, em síntese, o próprio preço cobrado pela realização do serviço.

2.1.1.5.2 Alíquota

Conclusivamente, entendida como o elemento que define o *quantum debeat*, a alíquota indica a porcentagem pecuniária que será extraída do total da base de cálculo e que será recolhido aos cofres do sujeito ativo.

⁵ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: DIALÉTICA. Pg. 363.

Com o advento das alterações implementadas pela Emenda Constitucional 37/02, por meio do inciso I do § 3º do art. 156 da CF, ficou a cargo de lei complementar (superveniente LC 116/03) a fixação de alíquotas mínimas e máximas do ISS.

Contudo, em seu art. 88, dispôs que, enquanto a aludida lei complementar não disciplinar o disposto no inciso I do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o ISS terá alíquota mínima de dois por cento (exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968).

Assim sendo, editada a Lei Complementar 116/03, houve somente a estipulação da alíquota máxima do imposto, através do seu inciso II do art. 8º, a qual restou definida em, no máximo, cinco por cento do valor do serviço.

Por estes motivos tem-se que a alíquota do ISS varia de dois por cento, conforme determinado na EC 37/02, até cinco por cento, nos termos do aludido inciso II do art. 8 da LC 116/03.

2.2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.

Dispõe o art. 155, inciso II, da Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Dentre diversos incisos constitucionais que estipulam regras magnas para a instituição e cobrança do ICMS, no inciso XII do §2º do art. 155, da CF/88, estão sedimentadas as atribuições que restaram a cargo de lei complementar, sendo que entre tais atribuições está a definição dos contribuintes e da base de cálculo do imposto.

Em atendimento à necessidade de complementação da Constituição nas partes especificadas, sobreveio a edição da Lei Complementar 87 de setembro de 1996,

popularmente conhecida como Lei Kandir. Assim, em que pese, de regra, cada Estado brasileiro possua o seu regulamento próprio, todos devem se sujeitar aos limites estipulados na LC 87/96, uma vez que esta legislação, de forma hierarquicamente superior aos decretos e leis estaduais, fixa de modo padronizado os critérios de incidência do ICMS em âmbito nacional.

No que tange às características do ICMS, encontramos na lição de Roque Carrazza as seguintes informações:

O ICMS vem genericamente previsto no art. 155, II, da CF, que estatui: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

[...]

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: *a)* o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce na entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.⁶

Abordando outras características do ICMS, assim argumenta Luiz Emygdio F. da Rosa Junior:

O ICMS *tem fim marcadamente fiscal* porque visa carrear recursos para os Estados-membros e o Distrito Federal, sendo, aliás, sua principal fonte de receita tributária. Todavia, o art. 155, §2º, III, da CF prescreve que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, e quando a seletividade for adotada pela legislação estadual, o ICMS passará a ter também fim extrafiscal, porque será empregado como instrumento de intervenção estatal no domínio econômico e social.⁷

No estudo em tela, delinearemos a matéria com foco específico no ICMS relativo à circulação de mercadorias, excluindo as demais hipóteses de incidência dessa exação (prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

⁶ CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011, pg. 37.

⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 20ª Ed. Rio de Janeiro, RENOVAR, 2007, Pg. 792.

2.2.1 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

2.2.1.1 Aspecto Material

Conforme verificamos anteriormente, o aspecto material da Regra Matriz de Incidência Tributária será constituído posteriormente à localização e à extração de determinado verbo e determinado complemento no ordenamento jurídico inerente à exação sob análise. Neste sentido, conforme se depreende do art. 155, II da CF/88 e dos arts. 1º e 2º, I, da LC 87/96, o imposto estadual incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Verificando-se os dispositivos transcritos acima, deve ser ressaltado que a incidência do tributo não ocorre sobre a circulação de mercadoria, especificamente, tampouco sobre mercadorias. O que se quer dizer é que o objeto da incidência do ICMS será a *operação de circulação de mercadorias*, a qual pressupõe a existência de um negócio jurídico que a caracterize com a consequente transmissão da titularidade da mercadoria negociada, independentemente de haver ou não movimentação física.

Preliminarmente, então, especificando-se o conceito de cada uma dos três vocábulos que compõem o aspecto material da incidência do ICMS, tem-se que, relativamente à expressão operação, podemos concluir que se trata de verdadeiro e típico negócio jurídico que, nas palavras de De Plácido e Silva, pode ser entendida da seguinte forma:

[...] na técnica mercantil, operação é, propriamente, a realização de negócios comerciais. Indica, assim, o resultado ou efeito do ato mercantil, sendo, por vezes, empregado no mesmo sentido de transação. E isto porque a operação, em verdade, resulta num ajuste, numa combinação, numa convenção e num contrato.⁸

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo ressalta que “*operações configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)*”⁹.

⁸ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 2ª Ed. São Paulo. FORENSE. 1967. Pg. 1095.

⁹ PEREIRA FILHO, Luiz Aberto e BRASIL JR, Vicente. Manual Prático de ICMS para o RS. 1ª ed. Curitiba: JURUÁ, 2010. Pg. 10.

Expostos, ainda que de forma sucinta, os elementos que caracterizam uma operação, adiante, relativamente ao vocábulo circulação, novamente o doutrinador Luiz Emygdio faz importantes ressalvas:

O vocábulo *circulação* somente pode ser entendido como circulação jurídica, circulação com efeitos no mundo jurídico, vale dizer, pressupõe mudança de titularidade da mercadoria de uma pessoa para a outra, com ou sem movimentação física. Essa circulação pode ocorrer com a transmissão da propriedade *stricto sensu* ou mediante mera transferência da posse a título negocial, ou melhor, “quando implique transferir poderes atípicos de domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria”. Assim a expressão *operações relativas à circulação de mercadorias* deve ser entendida em todo o seu contexto e não isolando-se cada termo.¹⁰

Importantes ressalvas também devem ser feitas em relação ao conceito de mercadorias, uma vez que sem a caracterização desse elemento de nada importaria a existência da aludida operação de circulação.

Como mercadoria, por sua vez, podemos compreender um bem corpóreo, móvel e sujeito eminentemente à comercialização.

Neste sentido, para que o bem se caracterize como uma mercadoria deverá conter características de fungibilidade e de destinação mercantil, ou seja, ser adquirido por comerciantes, industriários e produtores, com a finalidade de revenda. Nesta hipótese, há a nítida subsunção do bem ao conceito de mercadoria.

Vejam os entendimentos de Roque Carrazza a respeito do significado de mercadoria:

Daí que a existência de uma mercadoria não está na natureza do bem móvel, mas na sua destinação. Se o bem móvel for objeto de comércio – vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou ao consumidor final –, então, sim, ele é juridicamente uma mercadoria. Portanto, toda mercadoria é bem corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

[...]

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos.

Observamos que, alcançando o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem imóvel, readquirindo *status* de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada etc.¹¹

¹⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 20ª Ed. Rio de Janeiro, RENOVAR, 2007. Pg 795.

¹¹ CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011. Pg 44/47.

Portanto, compreendidos os requisitos caracterizadores do aspecto material do ICMS, mister será a identificação dos demais elementos que compõem a sua Regra Matriz de Incidência Tributária.

2.2.1.2 Aspecto Temporal

No caso do ICMS, igualmente a qualquer outro tributo, o aspecto temporal é extraído do texto legal e é o fato que determinará o momento de nascimento da obrigação tributária.

Independentemente das legislações estaduais de regência dessa exação, o art. 12 da LC 87/97, a qual regulamenta em âmbito federal o ICMS, define os momentos em que ocorrem os fatos geradores do tributo:

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

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

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

Cabe registrar, contudo, que diversas discussões jurídicas abordam os momentos legais tidos como desencadeadores da obrigação tributária de pagar o ICMS, considerando-se que não raras vezes a lei define um momento específico de ocorrência do fato imponible, sem considerar, contudo, situações em que, embora tenha havido a subsunção do fato à norma, a circulação jurídica da mercadoria não é posteriormente efetivada, o que tornaria indevido o recolhimento do tributo.

Contudo, para a finalidade do presente estudo, nos manteremos alheios ao aprofundamento em tais celeumas, ainda que relevantes.

2.2.1.3 Aspecto territorial

Sem maiores digressões, conforme visto anteriormente, o aspecto territorial da Regra Matriz de Incidência Tributária indicará o local onde será possível a ocorrência do fato gerador do qual surgirá a obrigação tributária de recolher o tributo.

Em âmbito nacional, o art. 11 da Lei 87/97 define o local da operação ou da prestação, para o efeito da cobrança do imposto, bem como define o estabelecimento responsável pelo suprimento da obrigação.

No caso de operações com mercadorias, o aludido art. 11 assim define o aspecto territorial do ICMS:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Verificados, então, os aspectos inerentes ao antecedente da Regra Matriz de Incidência do ICMS, adiante seguem expostos os aspectos que compõem o consequente da aludida Regra.

2.2.1.4 Aspecto Pessoal

No que tange ao critério pessoal, por ser constitucionalmente outorgada aos Estados a competência para instituir e cobrar o ICMS, fica a cargo desses entes a figuração no polo ativo da relação jurídico tributária inerente a essa espécie de tributo.

Nos termos do art. 4º, também da LC 87/96, contribuinte será qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Como exceção à questão da habitualidade, a aludida lei assegura que será contribuinte do imposto estadual toda pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, (I) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (II) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (III) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (IV) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

É ressalvada, ainda, a possibilidade de ser atribuída a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto, como ocorre nas hipóteses de substituição tributária ou demais situações em que terceiros ficam legalmente obrigado ao recolhimento do tributo.

2.2.1.5 Aspecto Quantitativo

Como visto anteriormente, o aspecto quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária subdivide-se em dois elementos quantificadores inerentes à obrigação tributária surgida do fato gerador, quais sejam, a Base de Cálculo e a Alíquota.

2.2.1.5.1 Base de Cálculo

Nos termos do art. 13 da Lei Complementar 87 de 1996, a Base de Cálculo do ICMS, nos casos de simples operação envolvendo a circulação de mercadorias, desconsideradas as demais hipóteses de incidência do imposto estadual que fogem ao âmbito de estudo do presente trabalho, poderá ser o próprio valor da operação ou o valor da mercadoria, acrescido de determinados encargos, quando a lei assim determinar.

2.2.1.5.2 Alíquota

No que tange às alíquotas do ICMS, a Constituição Federal prescreve em seu art. 155, §2º, inciso V, que o Senado Federal poderá:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Adiante, no inciso VII, também do §2º do art. 155 da CF/88, consta a seguinte prescrição:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Assim sendo, nos termos das Resoluções 22/1989 e 95/1996 e conforme o art. 26, do Decreto 37.699/97, do Estado do Rio Grande do Sul (RICMS), as alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias e prestações de serviços serão:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES.

Nas demais operações internas, no caso do Rio Grande do Sul, as alíquotas do ICMS variam entre vinte e seis por cento, como no caso de armas, cigarros e bebidas alcoólicas, chegando ao mínimo de doze por cento, para as demais mercadorias.

3. RESOLUÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTANTE ENTRE MUNICÍPIOS E ESTADOS EM RELAÇÃO AOS NEGÓCIOS JURÍDICOS QUE ENVOLVEM A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS *SOFTWARES* - ICMS x ISS.

Ante a verdadeira batalha jurídica travada entre os Municípios e os Estados brasileiros no intuito de incluir em seu âmbito de competência constitucional de tributação a produção e negociação de *softwares* em solo brasileiro, duas classificações foram criadas e amplamente utilizadas na solução das lides tributárias em trâmite no País e que albergavam a discussão dessa matéria.

Nesse sentido, exclusivamente sob a ótica do direito, mas sem a existência de alicerce legal que ratifique a aludida classificação, tanto a doutrina nacional, quanto a jurisprudência, desenvolveram raciocínios e técnicas de definição da natureza econômica de determinados *softwares*, visando incluí-los em um ou outro âmbito de tributação, sendo o resultado de tal pretensão a criação de duas principais “modalidades jurídicas” de *softwares*: (i) *softwares* de “prateleira” e (ii) *softwares* personalizados.

3.1 *Softwares* de “prateleira”

Considerando-se o contexto mundial de globalização e expansão da rede mundial de computadores, praticamente inexitem empresas que não utilizem computadores para o desenvolvimento da sua atividade, bem como paulatinamente se tornam mais raras as pessoas excluídas digitalmente e que sequer possuam um computador ao seu alcance, seja para uso profissional, seja para o lazer.

Diante desse quadro, surge a principal necessidade consumerista comum das pessoas por *softwares* voltados a simples operações cotidianas, como, por exemplo, o Windows, o qual processa textos, cálculos, jogos e etc.

Nesta “modalidade” de *softwares*, devido à referida grande demanda comum, algumas características peculiares são evidentes, quais sejam: (i) a produção ocorre em escala industrial, de forma padrão; (ii) são comercializados no varejo; (iii) os usuários são indefinidos; (iv) são expostos para venda prontos para utilização, sendo atribuído ao consumidor a responsabilidade pela sua instalação, com auxílio das instruções contidas no manual que o acompanha.

A estes programas comuns e padronizados foi atribuída a expressão *softwares* de “prateleira”, em referência, principalmente, à sua comercialização indistinta, como qualquer outro produto eventualmente exposto em uma loja.

3.2 *Softwares* “personalizados”

Diametralmente oposta à demanda pelos denominados *softwares* de “prateleira” está a necessidade, principalmente advinda de empresas, de *softwares* especializados. Neste sentido, diferentes atividades empresariais necessitam de diferentes *softwares* de gestão, assim como tarefas específicas demandam *softwares* específicos.

Diferentemente dos programas de computador negociados no varejo, que são idênticos e servem para diversos usuários que têm a mesma necessidade, existem empresas de tecnologia especializadas em atender demandas exclusivas, de modo que o fruto dessa necessidade seja o desenvolvimento de *softwares* customizados, isto é, únicos e feitos sob encomenda para determinada necessidade de determinado adquirente.

Conclusivamente, nesta outra “modalidade” de *softwares*, considerando-se as especificidades de cada usuário adquirente, tornam-se consequentes, por exemplo, as seguintes características: (i) a produção ocorre sob encomenda, específica para cada caso concreto; (ii) a comercialização interliga, geralmente, sob contrato, a parte fabricante e a parte adquirente encomendante; (iii) o usuário é definido; e (iv) pode haver o assessoramento personalizado para a correta utilização do mesmo.

Portanto, esta outra “modalidade” de *softwares* específicos e feitos sob encomenda a doutrina e a jurisprudência nacional classificaram como *softwares* “personalizados”.

3.3 Solução jurisprudencial do conflito de competência tributante entre os Estados e os Municípios, no que tange à negociação que envolve os *softwares*

Provocado em decorrência de inúmeros recursos especiais advindos dos Tribunais de Justiça de vários Estados brasileiros, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça se viu enquadrado na necessidade de resolução do conflito instaurado entre as pretensões municipais de exigência do ISS, sobre a suposta prestação de serviço de desenvolvimento dos *softwares*, em contrapartida à pretensão dos Estados de fazer incidir e exigir o ICMS, sobre supostas operações de circulação mercantil de *softwares*, equiparando-os, para tanto, a mercadorias.

Ante este quadro, a Corte Especial adotou e sedimentou o entendimento no sentido de que as operações envolvendo a exploração econômica de *softwares* confeccionados em escala industrial e comercializados de forma impessoal subsumem-se ao conceito de *software* de prateleira e, conseqüentemente, restam ao abrigo da incidência do ICMS. Por outro norte, a elaboração de *softwares* por encomenda, de forma personalizada, estaria ao alcance da competência municipal de tributação pelo ISS.

Neste sentido, têm-se alguns julgados exemplificativos do aludido entendimento exarado pela Corte Especial:

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

[...]

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, consectariamente, 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). (REsp 633405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241)

TRIBUTÁRIO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - DL 406/68 - INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS.

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

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

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

4. Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.

5. Recurso improvido.

(REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2001, DJ 22/04/2002, p. 185)

No âmbito do resguardo das normas constitucionais brasileiras, o Supremo Tribunal Federal, antes mesmo do posicionamento jurisprudencial proveniente do Superior Tribunal de Justiça, esposou entendimento no sentido de que *softwares* de “prateleira” sujeitar-se-iam ao ICMS, ao passo que *softwares* “personalizados” restariam sujeitos ao ISSQN:

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)

Ocorre que, respeitada a orientação jurisprudencial advinda das Cortes Superiores, existem algumas características inerentes ao “mundo” dos programas de computador que aparentam ter sido abstraídas do viés epistemológico utilizado pelos Ministros julgadores das aludidas Cortes.

Em outras palavras, existe uma importante ressalva crítica que deve permear a discussão que aborda a tributação de negócios jurídicos que envolvam a produção e a comercialização dos *softwares*.

Isto é, partindo de conclusões provenientes da própria legislação especial que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador e a sua comercialização no País, além das normas que regulam a proteção sobre direitos autorais, sem maiores digressões chega-se à conclusão de que os negócios jurídicos bilaterais que envolvem o bem imaterial *software* têm por objeto única e exclusivamente, em regra, a negociação do seu direito de uso e não a transferência da titularidade do produto desenvolvido, independentemente se em escala industrial, ou de forma personalizada, por encomenda.

Por meio de tais negociações, tem-se que não ocorreria a venda do produto desenvolvido, mas tão somente seria objeto da operação econômica o licenciamento do uso do

programa. E assim não haveria espaço para a incidência nem do ISS e tampouco do ICMS, seja em relação a um *software* de “prateleira”, seja em relação a um *software* “personalizado”.

4. DAS CRÍTICAS RELATIVAS À TRIBUTAÇÃO DOS *SOFTWARES*

Preliminarmente, conforme sinalizado anteriormente, *software* nada mais é senão fruto do intelecto humano, como se metaforicamente fosse um poema ou uma canção. E para que possa adquirir expressão no mundo real e ser comercializado, transportado e instalado em máquina diversa da qual foi desenvolvido, necessita de um suporte físico que o alicerce, suporte este que, exceto nas situações em que ocorre o acesso ao programa via *download*, pode ser exemplificado como um *pendrive* ou um *CD Run*.

Contudo, mesmo havendo a fixação do programa desenvolvido em uma base sólida que permita a sua existência econômica no mundo real, o *software* permanece sendo uma “canção” ou um “texto”, ou seja, o aludido programa permanece sendo um bem imaterial e intangível, pois evidentemente não pode ser confundido, em qualquer hipótese, com o seu suporte físico.

Legalmente, então, o *software* é considerado um bem intangível incluso no âmbito das garantias legais inerentes às propriedades intelectuais e será sempre objeto de contrato de licença, conforme prescrevem, respectivamente, os arts. 2º e 9º da Lei 9.609 de 2008, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País:

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.

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Por sua vez, a Lei 9.210 de 1998, que regulamenta a questão dos direitos autorais em âmbito nacional, da mesma forma, em seu art. 7º, inciso XII, corrobora a atribuição aos *softwares* da qualidade de obra intelectual:

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;

O que se depreende da legislação de regência dos direitos e demais aspectos inerentes aos programas de computador é que, sendo o *software* objeto de proteção intelectual e sendo imposta a necessidade de contrato de licença de uso para que possa ser negociado, torna-se consequente a percepção e a conclusão no sentido de que, independentemente de ser o programa considerado de “prateleira” ou fabricado sob “encomenda”, o que será objeto de negociação será sempre a transferência dos direitos de utilização.

Em outras palavras, o objeto do contrato de licenciamento não será, em regra, a transferência dos direitos autorais do *software*, mas tão somente os direitos de sua utilização. E mesmo que não haja contrato específico para a utilização do programa, nos termos do parágrafo único do art. 9º da Lei 9.609/98, a mera existência de documento fiscal representará a aquisição válida dos direitos de utilização.

Ante tais fatos, independentemente da forma como cada *software* é produzido, se em escala industrial ou de forma personalizada para um único e determinado cliente, a natureza jurídica que caracterizará a sua negociação será uma cessão de direitos, e não a transferência da titularidade dos seus direitos autorais.

Por outro norte, sendo a natureza jurídica do contrato de licença de utilização dos *softwares* uma cessão de direito, severas ponderações são feitas pela doutrina nacional a respeito da sua inconfundibilidade com operações mercantis sujeitas à incidência do ICMS, ou com prestações de serviços sujeitas à incidência do ISS.

Isto é, a não sujeição do licenciamento dos programas de computador ao ICMS estaria alicerçada no fato de que o âmbito de incidência dessa exação estadual tem o seu cerne nas operações de circulação de mercadorias.

Contudo, nas palavras de Aires Barreto, “*para haver uma operação tributável, não basta tão-somente a verificação de uma operação comercial adjetivada de circulação, é necessário, ainda, estar-se diante de algo qualificado como mercadoria*”. Ocorre, por sua vez, que sendo o *software* um bem imaterial e passível de proteção intelectual, também não

poderia ser considerado uma mercadoria sujeita à mercancia, ainda que materializado em um suporte físico: “O software, apesar de ser bem móvel para efeitos legais (cf. art. 3º da Lei dos Direitos Autorais, Lei 9.610/98), não é um bem corpóreo, não sendo, deste modo, destinado a uma operação de compra e venda. Note-se que o suporte físico sobre o qual se fixa o software é mera condição de viabilização do licenciamento de uso do software, sendo esta atividade o núcleo da relação jurídica que se instaura.”¹²

Indo além, desconsiderados os programas de computador como mercadorias, ressalta-se que nos contratos de licenciamento dos programas de computador, cujo objeto é a cessão de direitos, não há sequer a transferência de titularidade que caracterize eventual operação de circulação. No ponto, Roque Carrazza leciona o seguinte:

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 vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso. Noutras palavras: porque bem imaterial, não pode ser colocado no processo de circulação mercantil.¹³

No que tange, por sua vez, à crítica construída no sentido da não incidência do ISS sobre os negócios jurídicos que envolvem os *softwares*, em que pese a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, em seu subitem 1.05, indique o *Licenciamento* ou a *cessão de direito de uso de programas de computação* como passíveis de incidência do ISS, a doutrina pátria, da mesma forma como faz em relação ao ICMS, elenca motivos para a sua não sujeição ao tributo municipal.

Nesse sentido, considera-se que a natureza jurídica da cessão de direitos de uso inerente ao licenciamento de *softwares* é de típica obrigação de dar, ao passo que o âmbito autorizado de incidência do ISS alcança (ou deveria alcançar, sob pena de manifesta inconstitucionalidade) tão somente obrigações de fazer, natureza esta que envolve as prestações de serviços.

¹² BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: DIALÉTICA. Pg 139.

¹³ CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011. Pg 169.

No ponto, Luana Steffens manifesta-se sob a perspectiva dos seguintes argumentos:

Conforme já demonstrado, o programa de computador possui natureza jurídica de bem móvel imaterial e com características de obra intelectual. A comercialização desse direito autoral dá-se por meio de contrato de licenciamento de uso ou cessão de direito de uso.

Assim, a elaboração do programa de computador pode até se revestir, eventualmente, de uma obrigação de fazer e, portanto, configurar-se-ia em um serviço. De outro lado, contudo, após o programa elaborado e finalizado, a simples cessão de direito de uso ou licenciamento de uso não se enquadraria em uma obrigação de fazer, porquanto o escopo, nesses casos, é apenas a autorização para a utilização do programa e não a contratação de um especialista para elaborar o programa. Se assim fosse, o contrato, por óbvio, não seria de cessão de direito de uso ou de licenciamento de uso, mas de prestação de assistência técnica (serviço).

A obrigação de dar nunca poderá conduzir à incidência do ISS, que exige a prestação de um serviço (obrigação de fazer). Nesse contexto, cumpre referir que já foi reconhecido judicialmente que a locação de bens móveis trata-se de obrigação de dar, não ensejando, portanto, a incidência do imposto municipal. [...] ¹⁴

Além disso, ainda que a negociação relativa ao licenciamento do uso do *software*, quando por encomenda, disponibilize, também, meios acessórios para a sua utilização, como, por exemplo, materiais e mão de obra especializada para instalação e instruções, ainda assim a natureza da obrigação de dar não seria descaracterizada, permanecendo fora do alcance da incidência da exação municipal, nos termos da lição de Aires Barreto:

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.

[...]

A licença de uso de *software* pode ou não envolver o fornecimento de infra-estrutura, abrangendo materiais (suporte físico) e, bem assim, o emprego de recursos humanos. A circunstância de haver fornecimento de materiais e/ou de pôr à disposição do cessionário certos recursos humanos, não descaracteriza a natureza da obrigação que prossegue sendo uma obrigação de dar. Comparativamente, não se desnatura o contrato – que prossegue sendo de licença de uso – pela circunstância de o programa ser entregue com um suporte físico ou com emprego de alguns operário. Mesmo nessas hipóteses, não há se falar em prestação de serviços, uma vez que se trata de mero acessório (tarefa-meio, atividade-meio) do fim visado: a cessão do direito de uso do *software*.

Deveras, a cessão de direito de uso (fim perseguido) não se transmuda em serviço pelo simples fato de, para viabilizar ou facilitar a cessão, vir-se a fornecer determinada infra-estrutura, ou suporte físico. A obrigação segue de dar e não de fazer. ¹⁵

Conclusivamente, verifica-se que as ponderações doutrinárias existentes sobre a tributação dos *softwares*, ainda que aqui expostas por amostragem, coadunam-se no sentido de que vem ocorrendo nítida distorção sobre os aspectos conceituais e de natureza jurídica

¹⁴ STEFFENS, Luana. A questão da Incidência do ISS sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, Questões Práticas do ISS – Coordenador: VICENTE BRASIL JR. 1ª ed. São Paulo: ÔNIXJUR. Pg. 385.

¹⁵ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: DIALÉTICA. Pg 143.

que envolvem o mercado dos aludidos programas de computador, uma vez que a análise detida da natureza jurídica específica e das suas demais características teria, por efeito, o seu afastamento tanto do âmbito de incidência do ICMS, quanto do ISS.

CONCLUSÃO

Diante de tais “batalhas” jurídicas travadas entre contribuintes e fiscos municipais estaduais, todos armados de contundentes estudos doutrinários, reafirma-se que ininterruptamente a evolução da sociedade interfere sobremaneira no âmbito do direito, forçando, em regra, que novas e dinâmicas situações cotidianas sejam inseridas em “velhos” e muitas vezes engessados conceitos jurídicos, seja pela típica burocracia que envolve qualquer mudança formal legislativa, por exemplo, seja por determinados e obscuros interesses que orbitam em torno da administração pública.

No caso em estudo, em que pese os *softwares* não sejam uma novidade de dias, ainda despertam amplo interesse social. E assim fazem em função das mais diversas tarefas que desempenham, muitas vezes futurísticas e quase inacreditáveis, como a utilização integrada de programas de computador e *microchips* inseridos dentre as terminações nervosas cerebrais, no intuito de auxiliar na superação de enfermidades dessa natureza, ou mesmo tarefas simples e funcionais, acessíveis a grande parte dos cidadãos, como as desenvolvidas por eletrodomésticos.

No âmbito do direito tributário, considerando-se provavelmente a “necessidade” de tributação desses dispositivos, a legislação existente e a jurisprudência nacional estabeleceram, conforme visto anteriormente, critérios de enquadramento dos *softwares* no âmbito de incidência do ICMS e do ISS, ferindo, contudo, conceitos jurídicos relevantes e inerentes a esse típico bem imaterial, de modo que, tecnicamente, a tributação assim definida careça de precisão jurídica.

Nesta linha, respeitadas as competências constitucionalmente asseguradas aos entes políticos brasileiros, tem-se que a natureza jurídica de cessão de direitos que caracteriza os negócios jurídicos relativos aos *softwares* somente estaria no âmbito de incidência da tributação residual da União Federal.

Em outras palavras, nos termos do inciso I do art. 154 da Constituição Federal, a União Federal, mediante Lei Complementar, poderá instituir impostos não previstos entre as competências dos demais entes e da sua própria.

Dessa forma, somente a União Federal, por meio do exercício da sua competência tributante residual é quem poderia instituir a tributação (tecnicamente correta) sobre a cessão de direitos, da qual a licença de uso é considerada espécie.

E assim fazendo, poderia sanar a flagrante inconstitucionalidade do item 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, no ponto em que inclui o licenciamento e a cessão de direito de uso de programa de computador no âmbito de incidência do ISS, bem como poderia estancar a aplicação da equivocada equiparação jurisprudencial dos *softwares* de “prateleira” às mercadorias sujeitas ao ICMS, e dos *softwares* produzidos por “encomenda” à prestação de serviços, também sujeita ao ISS.

REFERÊNCIAS

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

BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: DIALÉTICA, 2009.

STEFFENS, Luana. A questão da Incidência do ISS sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, Questões Práticas do ISS – Coordenador: VICENTE BRASIL JR. 1ª ed. São Paulo: ÔNIXJUR, 2011.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – n. 198, mar. 2012
Jurisprudência.

PEREIRA FILHO, Luiz Aberto e BRASIL JR, Vicente. Manual Prático de ICMS para o RS. 1ª ed. Curitiba: JURUÁ, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª ed. São Paulo: DIALÉTICA, 2008.

MASINA, Gustavo. ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários. Porto Alegre: LIVRARIA DO ADVOGADO, 2009.

SILVEIRA, Newton. Propriedade Intelectual: Propriedade Industrial, direito de autor, *software*. 3ª Ed. Barueri, SP, MANOLE, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 20ª Ed. Rio de Janeiro, RENOVAR, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo, SARAIVA, 2010.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 2ª Ed. São Paulo. FORENSE. 1967. Pg. 1095.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal: <<http://www.stf.gov.br>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: <<http://www.stj.gov.br>>.