

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TALITA JAMILE DE NAZARÉ BUAINAIN ROSSY

**TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE*: Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS**

SÃO PAULO - SÃO PAULO  
2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC/SP  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TALITA JAMILE DE NAZARÉ BUAINAIN ROSSY

**TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE: Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dra. Íris Rosa.

SÃO PAULO - SÃO PAULO  
2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TALITA JAMILE DE NAZARÉ BUAINAIN ROSSY

**TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE: Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS**

Monografia *apresentada* à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dra. Íris Rosa.

Conceito: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora

\_\_\_\_\_ - Orientadora  
**Prof.<sup>a</sup> Dra. Íris Rosa**

\_\_\_\_\_ - Examinador

\_\_\_\_\_ - Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus por todas as graças a mim concedidas durante estes dois anos e meio de curso de Especialização em Direito Tributário. Por ter me agraciado com saúde e força para superar todas as adversidades e ter me cercado de pessoas decisivas para que eu pudesse completar essa trajetória.

Agradeço e dedico este estudo aos meus amados pais, João e Terezinha, que sempre estiveram ao meu lado, me cobrindo de amor e me apoiaram neste desafio de me mudar para São Paulo, em busca de concluir minha especialização; e à minha irmã Mônica, meu exemplo de garra e dedicação, que sempre escutou minhas angústias, me incentivando e me fazendo acreditar em mim mesma.

Às amigas de Belém, que foram minhas companheiras nesta nova fase em outra cidade e aos amigos que fiz em São Paulo, que levarei para a vida toda, o meu “muito obrigada”; sem vocês a caminhada teria sido muito mais árdua. Aos companheiros de trabalho, com quem tanto aprendi; mais que chefes, foram verdadeiros professores e amigos.

Aos meus ilustres mestres, por terem sido essenciais em minha formação e terem me permitido compartilhar de seus conhecimentos. Agradeço em especial à minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Dra. Íris Rosa, por toda a colaboração e empenho dedicado para o desenvolvimento deste estudo, e pela forma admirável como ministra suas aulas e repassa seus conhecimentos em sala.

E a todos que, direta ou indiretamente, foram fundamentais para o meu crescimento acadêmico e pessoal ao longo desta jornada.

A vocês minha eterna gratidão.

À Deus, com toda gratidão!  
Aos meus pais e à minha irmã  
Mônica, com todo amor e admiração!

“A ciência consiste em substituir o saber que parecia seguro por uma teoria, ou seja, por algo problemático”.

(José Ortega y Gasset)

## RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar, do ponto de vista constitucional e legal, a tributação do *software* pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e pelo Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços, fazendo uma análise acerca do conceito de *software*, com base na Lei nº 9.609/98 e legislações afins, bem como analisando o conflito de competência existente, a partir da regra matriz de incidência tributária de cada um dos referidos impostos. O *software* consiste em um programa de computador, sendo este a elaboração intelectual de um programa que permite o funcionamento e a utilização de um equipamento, consistente em um sistema de rotinas e funções que disseminam ideias através de um suporte físico, tratando-se de bem imaterial e intangível. Tendo em vista a classificação do *software* em "por encomenda" e "de prateleira", para fins de tributação, compete analisar o tipo de obrigação que constitui em cada caso e se ele se enquadra no aspecto material e espacial da hipótese de incidência do ISS e do ICMS. A análise das decisões dos tribunais brasileiros é de extrema importância para situar esta temática tão polemizada na atualidade. Para o *software* ser tributado, não pode haver a violação do quanto disposto na Constituição Federal, sob pena de ser inconstitucional a cobrança do tributo, motivo pelo qual se faz importante este estudo.

Palavras-chave: *Software*. Tributação. Constitucionalidade.

## ABSTRACT

This work aims to analyse, from a constitutional and legal perspective, the taxation of the *software* by the Tax on Services of any Nature and by the Tax of Circulation on Goods and Services, making an analysis about the concept of *software*, based on Law nº 9.609/98 and related legislation, as well as analyzing the existing conflict of jurisdiction, based on the matrix rule of tax incidence of each of said taxes. The *software* consists of a computer program, which is the intellectual elaboration of a program that allows the operation and use of an equipment, consisting of a system of routines and functions that disseminates ideas through a physical support, being an immaterial and intangible good. In order to classify the *software* "on demand" and "on the shelf" for tax purposes, it is the task of analyzing the type of obligation that constitutes in each case and whether it fits in the material and spatial aspect of the Tax on Services of any Nature incidence hypothesis and Tax of Circulation on Goods and Services. The analysis of the decisions of Brazilian Courts is of an extreme importance to situate such a controversial topic in present time. In order to be tax the *software*, there can be no violation of what is provided in the Federal Constitution, otherwise it is unconstitutional to collect the tax, which is why this study is important.

Keywords: *Software*. Taxation. Constitutionality.

## SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

|   |           |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO.....   | 10        |
| <b>CAPÍTULO I: NOÇÕES PROPEDEÚTICAS.....</b>  | <b>13</b> |
| 1.1 CONCEITO DO <i>SOFTWARE</i> : LEI DO <i>SOFTWARE</i> Nº 9.609/98 E LEGISLAÇÕES AFINS.....   | 13        |
| 1.2 NATUREZA JURÍDICA DO <i>SOFTWARE</i> E DOS DIREITOS AUTORAIS...17   |           |
| <b>CAPÍTULO II: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.....</b>   | <b>20</b> |
| 2.1 CONFLITO DE COMPETÊNCIA: ISS <i>versus</i> ICMS.....  | 20        |
| 2.2 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....   | 24        |
| 2.2.1 Da regra matriz de incidência tributária do ISS e seus aspectos acerca da tributação do <i>software</i> .....   | 30        |
| 2.2.2 Da regra matriz de incidência tributária do ICMS e seus aspectos acerca da tributação do <i>software</i> .....  | 34        |
| 2.2.3 Doutrina <i>versus</i> Jurisprudência: as diferentes visões acerca da tributação do <i>software</i> e as consequências de uma tributação indiscriminada ..... | 38        |
| <b>CAPÍTULO III: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL .....</b>  | <b>44</b> |
| 3.1 <i>SOFTWARE</i> SOB ENCOMENDA E <i>SOFTWARE</i> DE PRATELEIRA E A INCIDÊNCIA DE ISS OU ICMS, SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....             | 44        |
| <b>CONCLUSÃO .....</b>  | <b>52</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>54</b> |

## INTRODUÇÃO

A presente monografia objetiva analisar a tributação do *software*, ponderando, com base na classificação do "*software* por encomenda" e "*software* de prateleira", o tipo de obrigação que constitui em cada caso e se ele se enquadra no aspecto material e espacial da hipótese de incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Ao adentrar neste tema, chama atenção uma problemática atual e muito discutida na doutrina e na jurisprudência brasileira; se o *software* poderia ser compreendido como serviço ou como mercadoria e se, portanto, seria constitucional a incidência dos referidos impostos sobre esta matéria.

O estudo do *software* ganha especial importância em razão da era de desenvolvimento tecnológico que vivemos nos dias de hoje, isto porque na sociedade contemporânea se faz cada vez mais usual o uso de equipamentos eletrônicos, cujo funcionamento só é possível graças ao *software*, conhecido popularmente como programa de computador.

Logo, em razão da sua relevância, viu-se a necessidade de regular a matéria do *software*, tendo sido editada a Lei nº 9.609/98, para dispor sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no país, e dar outras providências.

A exposição do trabalho está dividida em três capítulos. No primeiro capítulo são abordadas as noções propedêuticas acerca do *software*, fazendo-se necessário compreender o seu conceito, a sua natureza jurídica e particularidades, com base na referida lei do *software* e legislações afins.

O artigo 1º da Lei nº 9.609/98 apresenta a seguinte definição: "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."

Importante destacar que o *software* não se confunde com o suporte físico, embora seja nele materializado para que adquira expressão no mundo exterior.

Tem-se, portanto, que somente o suporte é bem tangível, sendo o *software* em si um bem intangível.

Um dos grandes problemas em relação ao *software* é com relação a determinação do seu regime legal. Neste ponto, Orlando Gomes ensina que “como o programa de computador é atividade criativa do programador, sua proteção deve ser a que se dispensa aos direitos autorais.” (GOMES, 1997, p. 472).

Destaca-se que a lei brasileira não realiza distinção com relação às espécies de *software*, não existindo juridicamente a distinção entre “*software* de prateleira” e “*software* por encomenda”, critério este adotado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Logo, a partir da definição do *software* e da classificação conferida segundo o critério de comercialização e produção, faz-se possível estudar acerca da incidência ou não do ICMS e do ISS sobre ele.

O segundo capítulo, por sua vez, adentra na análise do conflito de competência entre Municípios e Estados, e no necessário estudo acerca da regra matriz de incidência tributária do ISS e do ICMS, que encontram amparo, respectivamente, no artigo 156, inciso III e artigo 155, inciso II, ambos da Constituição Federal, fazendo-se possível, a partir destas noções prévias, analisar a incidência destes impostos sobre o *software*.

Neste ponto centraliza-se a principal discussão do presente estudo, se sobre a licença de uso do *software* deveria incidir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao considerar se a natureza deveria ser de prestação de serviço, ou por outro lado de circulação de mercadoria.

O que se verifica é que a disputa pela arrecadação na comercialização de *software* não é recente, existindo um conflito de competência tributária entre os Estados e Municípios, em que de um lado o Estado objetiva tributar o total da operação pelo ICMS e do outro lado, o Município pretende a tributação pelo ISS.

Por fim, o terceiro capítulo cuida de realizar uma análise acerca das inúmeras decisões na jurisprudência dos tribunais brasileiros, envolvendo a tributação do *software* “por encomenda” pelo ISS e o *software* “de prateleira” pelo ICMS, destacando-se a posição do Supremo Tribunal Federal, em especial nos autos do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP.

Cuida o presente estudo de analisar, portanto, a tributação do *software* e os parâmetros adotados para esta tributação, de modo que não poderia violar o quanto disposto na Constituição Federal, sob pena de ser inconstitucional a cobrança do tributo.

Tal hipótese é de relevante notoriedade jurídica e social, pois sua resposta é capaz de evitar que se verifique a tributação indevida e inconstitucional, o que não se deve admitir. Objetiva-se, portanto, demonstrar que a tributação do *software*, para que alcance sua plena eficácia, deve ocorrer dentro dos limites constitucionais e legais.

Para tanto, o método adotado pelo estudo foi o de pesquisa bibliográfica, onde buscou-se todo o embasamento para os conceitos citados acerca do tema abordado, por meio de livros da doutrina pátria, jurisprudência, artigos científicos e análise da legislação aplicável.

## CAPÍTULO I: NOÇÕES PROPEDEÚTICAS

### 1.1 CONCEITO DE SOFTWARE: LEI DO SOFTWARE Nº 9.609/98 E LEGISLAÇÕES AFINS

Para iniciar o estudo acerca da tributação do *software*, faz-se necessário apresentar o seu conceito, bem como suas particularidades. A Lei nº 9.609/98, a qual dispõe acerca da proteção da propriedade intelectual de programa de computador, dispõe no primeiro artigo a definição de *software*:

*"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."*

Desta forma, o *software* pode ser compreendido como um conjunto de instruções e operações segundo as quais um computador transforma dados em informação (GONÇALVES, 2005, p. 52).

Nas palavras de Ricardo Lacerda Gonçalves:

*"O software existe primariamente pelo interesse de quem deseja realizar as mesmas operações de maneira repetida. É o emprego repetido do mesmo conjunto de instruções de processador que leva à ideia de registrar o software em algum meio físico que permita que ele seja 'lido' novamente e novamente executado, inúmeras vezes, uma após a outra".* (GONÇALVES, 2005, p. 51).

Com efeito, o que se conclui é que o *software* é um programa de computador, sendo este a elaboração intelectual de um programa que permite o funcionamento e a utilização de um equipamento, consistente em um sistema de rotinas e funções que disseminam ideias através de um suporte físico.

Segundo o doutrinador Orlando Gomes, o *software* é considerado um "programa para processamento de dados, indispensável ao funcionamento do computador", expondo que esse programa configura:

*"uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num corpus*

*mechanicum que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um filme cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como trabalho pessoal do programador – como se admite quando na obra protegida o elemento da criatividade consiste na idealização do seu plano.”* (GOMES, 1985, p. 02)

Importante destacar que o *software* não se confunde com o suporte físico, embora seja nele materializado para que adquira expressão no mundo exterior. Tem-se, portanto, que somente o suporte é bem tangível, sendo o *software* em si um bem intangível.

Arnold Wald esclarece que:

*“o software é constituído por um conjunto de instruções, expressando ideias, as quais são veiculadas mediante a gravação num bem tangível, como por exemplo um disquete ou uma fita magnética ou uma pastilha semicondutora. Assim a substância do software é intangível, embora a sua expressão e veiculação sejam processados em bens tangíveis.”* (WALD, 1985, p. 20).

Justamente em razão da sua natureza incorpórea, sendo um bem imaterial, a Lei do *Software* em seu artigo 2º preceitua que o regime jurídico conferido aos *softwares* é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais:

*“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.”*

E de maneira complementar, determina o artigo 7º da Lei do Direito Autoral:

*“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;”*

Uma das grandes discussões que envolve o *software* é com relação a determinação do seu regime legal. Ensina Orlando Gomes que “como o programa de computador é atividade criativa do programador, sua proteção deve ser a que se dispensa aos direitos autorais”. (GOMES, 1997, p.472).

Logo, segundo os ensinamentos de Ricardo Lacerda Gonçalves, a relação jurídica que se instaura entre o proprietário intelectual do *software*, - o qual pode ser denominado de “originário”, no caso de ser o próprio autor do *software* e “derivado”, no caso de ser cessionário dos direitos autorais, distinto, portanto, do autor – e o *software* em si é o direito autoral. (GONÇALVES, 2005, p. 79).

Destaca-se que a lei brasileira não realiza distinção com relação às espécies de *software*, não existindo juridicamente a distinção entre “*software* de prateleira” e “*software* por encomenda”, assunto este que será abordado melhor posteriormente.

As referidas expressões são, portanto, resultado de construções doutrinárias e jurisprudenciais, não havendo fundamento legal para tanto. Logo, o que se conclui é que o *software* é um só, sendo fruto de atividade intelectual, o que se altera são as diferentes maneiras pelas quais a licença de seu uso se dá.

Ademais, faz-se necessário esclarecer que nem tudo o que existe dentro de um computador é *software*, fazendo-se possível distinguir o *software* do conteúdo digital, bem como distingue-se de outros conceitos que muitas vezes se confundem, como mídia e internet.

Enquanto o *software* é “o conjunto de informações que instrui ao processador do computador quais operações deve realizar para transformar dados em informação”, o conteúdo digital, por sua vez e nas palavras de Renato Lacerda Gonçalves, “corresponde aos textos, sons, imagens e bancos de dados armazenados digitalmente dentro de um computador ou em outro suporte físico informático qualquer, frutos do espírito criativo humano, criados ou convertidos em formato eletrônico por meio do emprego de um computador” (GONÇALVES, 2005, p. 53).

A mídia, por sua vez, significa qualquer método de armazenagem de dados digitais, ou seja, a mídia é justamente o meio físico de transporte e de armazenagem do *software* e com ele não se confunde. Logo, tem-se que o jornal ou a revista são exemplos de mídia impressa, enquanto um programa de televisão ou de rádio são exemplos de mídia eletrônica. Já a *internet* consiste em uma verdadeira malha de canais de transmissão e igualmente não se confunde com o *software*.

Com efeito, tendo em vista que o *software* é um só, faz-se necessário abordar as diferentes formas de licença de uso. De acordo com o artigo 9º da Lei de *Software*, todos os casos de uso de *software* devem ser regidos por um contrato de

licença, em que uma das partes será titular do direito de permitir o uso do *software* e a outra, quem tenha interesse em utilizá-lo.

A referida obrigatoriedade consta também no artigo 7º da Lei de *Software*:

*"Art. 7º O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, os suportes físicos do programa ou as respectivas embalagens deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada."*

Tem-se que, por meio do contrato de licença, o titular de um direito de propriedade intelectual concede a outra pessoa o direito de usar a referida propriedade intelectual, exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito. Importante destacar que não há transferência da propriedade intelectual entre licenciador e licenciado, de modo que o licenciado não adquire a propriedade da coisa licenciada, mas tão somente o direito de uso. (BARRETO, 2009, p. 138).

O que se verifica, portanto, na relação jurídica de licença de uso do *software* é a permissão do uso do *software*, por meio do contrato de licença de uso. Sendo assim, a posse de cópia do *software* não dá ao usuário o direito de seu uso, que somente se legitima com o contrato de licença ou segundo determina o parágrafo único do artigo 9º da Lei de *software*, na ausência do contrato de licença, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação de regularidade do seu uso. (BARRETO, 2009, p. 138).

Aires Barreto esclarece que:

*"Dentre as cessões de direito, incluem-se a licença de uso de software. Na relação jurídica de uso de software o licenciador ou sublicenciador cede ao licenciado o direito de que é titular de usar referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Há, rigorosamente, a cessão de direito de uso de um bem, que, em virtude de sua natureza incorpórea, é um bem imaterial. Nesta operação, o titular dos direitos autorais do software (licenciado) entrega o bem ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito."* (BARRETO, 2009, p. 138/139).

A partir destes apontamentos, Aires Barreto conclui que não haveria esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço, mas verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja natureza é típica de obrigação de dar. E embora represente obrigação de dar, a licença de uso do *software* não caracterizaria uma operação de circulação de mercadoria.

Neste ponto centraliza-se a principal discussão do presente estudo, se sobre a licença de uso do *software* deveria incidir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao considerar se a natureza deveria ser de prestação de serviço, ou por outro lado de circulação de mercadoria.

Com efeito, a disputa pela arrecadação na comercialização de *software* não é recente, existindo um conflito de competência tributária entre os Estados e Municípios, em que de um lado o Estado objetiva tributar o total da operação pelo ICMS e do outro lado, o Município pretende a tributação pelo ISS, matéria esta que será devidamente abordada ao longo do presente estudo.

## 1.2 NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE E DOS DIREITOS AUTORAIS

A partir das definições apresentadas, faz-se possível entender a natureza jurídica do *software*. Ricardo Lacerda Gonçalves (2005, p. 77/78), bem compila todas as características acerca desta temática, estabelecendo que o *software* pode ser classificado como sendo:

- bem móvel, vez que pode ser transportado de um lugar para o outro sem deterioração na sua substância ou forma, nos termos do artigo 82 do Código Civil;
- bem infungível, conforme artigo 85 do CC, vez que, pela qualidade individual de cada *software* e devido à sua própria natureza de obra intelectual, um *software* não pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade;
- bem inconsumível, uma vez que o seu uso pode ser contínuo, sem deterioração da sua substância, nos termos do artigo 86, CC;
- bem indivisível, em razão da sua natureza intelectual, conforme artigo 87, CC;
- bem singular, pois ainda que reunidos, são considerados de per si, independente dos demais, consoante artigo 89, CC;
- bem principal, pois existe por si próprio, independentemente da existência de uma máquina que o execute, nos termos do artigo 92, CC;
- bem abstrato, vez que corresponde a uma sequência de ideias e instruções, que embora fixadas em um suporte físico, não tem existência física em si, em consonância com o artigo 92, CC.

Consoante restou demonstrado, o regime legal a que se submete o *software* é o mesmo conferido aos direitos autorais, se fazendo necessário, portanto, compreender a natureza jurídica dos direitos autorais.

Logo, com relação a titularidade dos direitos autorais de *software*, ou seja, quem pode figurar como cedente parcial ou total dos direitos de autor de *software*, o doutrinador Ricardo Lacerda Gonçalves esclarece que:

*"nas hipóteses de software desenvolvido sob relação de trabalho, de prestação de serviços ou de vínculo estatutário, o titular dos seus direitos autorais é a pessoa física ou jurídica do empregador, do contratante de serviços ou a pessoa jurídica de direito público, desde que não haja qualquer disposição em contrário estabelecida pelas partes. Trata-se de uma exceção ao disposto na Lei de direitos autorais, que em seu artigo 11 define autor como 'a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica'". (GONÇALVES, 2005, p. 84).*

Em caso de haver disposição em contrário, pode o titular dos direitos autorais ser o programador do *software* empregado ou prestador de serviços. Ricardo Lacerda Gonçalves esclarece que "o *software* desenvolvido sem vínculo trabalhista ou estatutário, ou sem que haja entre as partes uma relação de prestação de serviços, terá como titular dos respectivos direitos autorais o seu programador ou desenvolvedor." (GONÇALVES, 2005, p. 85).

O que se tem, portanto, é que o autor do *software* e o titular dos seus direitos confundem-se na mesma pessoa nas hipóteses de desenvolvimento independente de *software*, isto é, quando não se faz presente uma relação de trabalho, de prestação de serviços ou estatutária.

Ricardo Lacerda Gonçalves destaca que a conclusão a que se chega é a de que "as partes podem convencionar que mesmo na presença de vínculo trabalhista, de relação de prestação de serviço ou de vínculo estatutário, os direitos autorais sobre o *software* pertençam ao seu autor, seja ele trabalhador, prestador de serviços ou servidor." (GONÇALVES, 2005, p. 86).

A partir desta conclusão, temos que ao estar diante da contratação de uma pessoa por outra para que desenvolva o *software* específico, verificamos que a propriedade dos direitos do *software* pode pertencer ao autor e não ao contratante, surgindo a possibilidade de as partes celebrarem contrato de licença de uso de *software*.

No que tange à relação jurídica que envolve o *software*, esta terá por objeto o *software* em si, correspondendo a uma obrigação de fazer; ou atributos relativos aos direitos autorais que lhe correspondem, se tratando nesta hipótese de uma obrigação de dar, como por exemplo, licença de uso ou cessão total de direitos autorais. (GONÇALVES, 2005, p. 89).

Ricardo Lacerda Gonçalves esclarece, todavia, que:

*“na esmagadora maioria das relações cotidianas que envolvam o software, não se verifica transferência de sua titularidade, mas tão somente a celebração de um contrato de licença de uso, relação jurídica esta que, não é fato imponible de nenhum dos tributos geralmente considerados devidos sobre operações desta natureza: o imposto sobre serviços de qualquer natureza e o imposto sobre circulação de mercadorias”.* (GONÇALVES, 2005, p. 66).

Compartilhando, portanto, deste posicionamento do doutrinador Ricardo Lacerda Gonçalves, faz-se necessário discorrer acerca da regra matriz de incidência tributária de cada um dos referidos impostos (ISS e ICMS), para que se faça possível demonstrar e analisar a devida ou indevida incidência desta tributação sobre o *software*.

## CAPÍTULO II: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Após a análise do conceito de *software* e sua natureza jurídica, faz-se essencial demonstrar o conflito de competência existente na sua tributação e até que ponto a tributação indiscriminada pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) ou pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pode ser considerada constitucional e legal, sob a ótica do Direito Constitucional e do Direito Tributário.

### 2.1 CONFLITO DE COMPETÊNCIA: ISS *versus* ICMS

Inicialmente, faz-se necessário discorrer acerca da competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro, conforme previsão constitucional, vez que a Constituição Federal cuidou de atribuir e repartir as competências tributárias entre os entes federados.

Com efeito, no Brasil, são as pessoas políticas que tem a competência tributária, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque é o poder legislativo que tem a prerrogativa de instituir tributos.

Sendo assim, a Constituição delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo uma parte à União, outra parte a cada um dos Estados; outra parte a cada um dos Municípios e por fim uma última parte concedida ao Distrito Federal.

Com efeito, a Constituição Federal ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, também delimitou todos os aspectos da norma jurídica instituidora ou majoradora de cada tributo, devendo, portanto, observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

A Carta Magna se encarregou, portanto, de estabelecer a norma-padrão de incidência, ou seja, a regra-matriz de cada exação, apontando a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota, de modo que ao instituir o tributo, o legislador não pode fugir desse arquétipo constitucional.

Entendidas as competências tributárias conforme delimitação da Constituição Federal, nos deparamos com a existência de um conflito de competências entre os Municípios e os Estados na tributação do *software*.

Com efeito, não pode a tributação destes impostos, ainda que com base em legislação complementar, resultar em uma extrapolação da alçada de competência dos entes federados, ao restarem estabelecidas competências ou fundamentadas, por si só, a tributação de outro fato gerador, diverso daqueles expressamente previstos pela Constituição.

A Constituição Federal, ao prever a repartição da competência tributária, objetivou que todas as pessoas políticas obedecessem ao quanto estabelecido, todavia, à título de exemplificação, destaco entendimento de Sacha Calmon, acerca de situações em que o texto constitucional poderia deixar de ser obedecido:

*"i. os entes podem acusar a lei complementar de exceder o seu objeto, eis que altera o texto da Constituição: eiva de inconstitucionalidade.  
ii. lei ordinária de dada pessoa política introjeta os ditames da lei complementar 'pro domo sua'. A outra pessoa política prejudicada, bem como os contribuintes, opõem-se à dita lei, contrastando-a com a lei complementar: eiva de ilegalidade."* (COELHO, 2005, p. 85-89).

Acerca do possível conflito de competência, destaca-se novamente lição do doutrinador Sacha Calmon:

*"Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos."* (COELHO, 2005, p. 85-89).

E, conclui:

*"É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas."* (COELHO, 2005, p. 85-89)

No que tange à competência tributária dos municípios e do Distrito Federal para instituir o ISS, temos que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto sobre “serviço de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

Desta feita, esclarece Aires Barreto que, “nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias, os municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, predefinidos na Constituição para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária.” (BARRETO, 2009, p. 26).

A Constituição Federal prevê, portanto, de forma explícita ou implícita todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto, de modo que “todo e qualquer fato que – exorbitando o conceito de serviço empregado pelo artigo 156, III, da Constituição Federal – for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia”. (FALCÃO, 1985, p. 51).

Importante destacar, que conforme bem explanado pelo doutrinador Aires Barreto, a Constituição Federal não define serviço para efeitos tributários, pelo menos não explicitamente. O legislador se limita a fazer a referência à expressão “serviço”, deixando ao intérprete a tarefa de definir esta expressão. (BARRETO, 2009, p. 27).

Todavia, não se entende que o intérprete tenha qualquer liberdade no sentido de definir a expressão, estando o mesmo condicionado pelo contexto constitucional, bem como pelas exigências dos princípios fundamentais e insinuações sistemáticas.

Resta esclarecer que não é todo e qualquer “trabalho” que configura o serviço a que faz referência o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, ou seja, não é qualquer “fazer” que está englobado pelo conceito desse preceito constitucional, ainda que de forma genérica.

Nas palavras de Aires Barreto:

*“Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se vissemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. (...) É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de*

*trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros.”.* (BARRETO, 2009, p. 29).

Passa-se à análise do que seria considerado como serviço tributável. Em conformidade com os princípios constitucionais tributários, com destaque para os princípios da igualdade e capacidade contributiva, as hipóteses de incidência de impostos devem conter fatos de significação econômica, devendo, portanto, estar definidas exclusivamente em lei e tendo o fim de tributar um comportamento do contribuinte ou uma situação em que ele se encontre que presuma a existência ou obtenção de riquezas. Logo, não podem ser tributados fatos que são destituídos de conteúdo econômico.

Desta feita, esclarece Aires Barreto que só pode ser considerado serviço tributável o esforço humano com conteúdo econômico, de modo que “somente estes fatos com real conteúdo econômico podem ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS”. (BARRETO, 2009, p. 30).

Somente é tributável, portanto, a prestação de serviço, não se estendendo ao seu consumo, fruição ou utilização. Logo ao definir o critério material do ISS como “prestar serviço”, o legislador indica juntamente quem é o sujeito passivo responsável por recolher este tributo, de modo que o prestador é o beneficiário da remuneração pela prestação do serviço, sendo o modo objetivo de mensuração do conteúdo econômico.

O prestador é, portanto, o “destinatário constitucional”. Segundo Aires Barreto:

*“a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente faz referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária, mediante a implícita autorização, ao legislador ordinário, para que atinja o prestador, que – no contexto de prestações com conteúdo econômico – será o beneficiário da retribuição ou remuneração a que ele corresponda”.* (BARRETO, 2009, p. 32/33).

Tem-se que o legislador ao empregar a expressão "serviço" emprestou o conceito do Direito Privado. Logo, a esfera da competência dos Municípios para a tributação dos serviços de qualquer natureza deve encontrar parâmetro nos limites desse conceito no Direito Privado, vez que o legislador na Constituição Federal se utilizou dele.

Aires Barreto esclarece que:

*"em suma tendo a CF atribuído aos Municípios a competência para tributar serviços, tem-se que: a) os Municípios - e somente eles - podem tributar fatos abrangidos pelo conceito de serviço (excetuados aqueles expressa explicitamente atribuídos à competência tributária dos Estados, ex vi do art. 155, II da CF, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e inversamente, b) não podem os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como serviço, segundo as elaborações do Direito Privado." (BARRETO, 2009, p. 35).*

Já com relação ao ICMS, a Constituição Federal estabeleceu, em seu artigo 155, inciso II, que compete aos Estados e ao Distrito Federal a criação deste imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Com efeito, o conflito de competência que existe entre Municípios e Estados, com relação à conclusão de que o *software* ora sujeita-se ao imposto sobre serviços de qualquer natureza e ora ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, decorre justamente em razão da incompreensão da própria natureza jurídica do *software*, vez que não se sabe se deve ser tratado como mercadoria ou como prestação de serviço. Todavia, compartilhando do posicionamento de Ricardo Lacerda Gonçalves, não se trataria nem de um, nem de outro (GONÇALVES, 2005, p. 74).

A natureza jurídica do *software* foi inicialmente abordada no capítulo I, mas a partir do estudo da regra matriz de incidência tributária do ISS e do ICMS, analisaremos detalhadamente se o *software* seria compreendido como prestação de serviço ou como mercadoria, para se fazer possível encaixar no aspecto material da hipótese de incidência tributária de cada um dos referidos impostos.

## 2.2 DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para compreender a regra-matriz de incidência tributária, busca-se amparo nos estudos do mestre Paulo de Barros Carvalho, o qual esclarece que "toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deôntica entre dois ou mais

sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente”. (CARVALHO, 2009, p. 147).

A regra-matriz de incidência tributária consiste, portanto, em uma norma jurídica geral e abstrata que descreve no seu antecedente uma hipótese, a qual descreve um comportamento e um dever-ser, e a partir da qual se verificará o conseqüente, responsável por estabelecer uma relação entre fisco e contribuinte (obrigação tributária), de modo a regular uma conduta.

A hipótese alude a um fato e o conseqüente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, motivo pelo qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente. (CARVALHO, 2010, p. 294).

Desta feita, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária representa uma norma de comportamento, posta no sistema para disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o agente pretensor, titular do direito de crédito.

Paulo de Barros esclarece que:

*“A regulação de condutas se dá com a aplicação dos modais deônticos (permitido, proibido, obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese. Obviamente, o evento descrito no pressuposto há de situar-se no campo do possível, sob pena de jamais obter-se a disciplina dos comportamentos intersubjetivos. Também a conduta, modalizada deonticamente, não pode localizar-se na região do necessário ou do impossível, pois a norma assim construída não chegaria a ter sentido jurídico. Resta, como é evidente, o intervalo das condutas possíveis.”* (CARVALHO, 2009, p. 147).

A norma jurídica, portanto, é aquela que possui uma estrutura capaz de proporcionar a geração de sentidos e de veicular um comando prescritivo. Ensina Aurora Tomazini de Carvalho que:

*“Todas as regras do sistema têm idêntica esquematização formal: uma proposição-hipótese “H”, descritora de um fato (f) que, se verificado no campo da realidade social, implicará como proposição-conseqüente “C”, uma relação jurídica entre dos sujeitos (S’ R S”), modalizada com um dos operadores deônticos (O, P, V). Nenhuma norma foge a esta estrutura, seja civil, comercial, penal, tributária, administrativa, constitucional, processual, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível.”* (CARVALHO, 2013, p. 289).

A norma tributária, em sentido estrito, é a que define a incidência fiscal, ou seja, a regra que institui o tributo, de modo que haverá uma hipótese ou antecedente, a qual se conjuga um mandamento e uma consequência ou estatuição. Enquanto que as demais normas que versam sobre o direito tributário, destacando-se aquelas que veiculam deveres instrumentais, são as chamadas normas tributárias em sentido amplo. (CARVALHO, 2012, p. 297).

Desta feita, a hipótese e o conseqüente vão sempre estar presentes na estrutura das normas tributárias, de modo que apenas o seu conteúdo apresenta possíveis variações, isto porque as significações podem variar em consonância com os valores do intérprete ou de acordo com matéria eleita pelo legislador.

Paulo de Barros define que nas normas tributárias, as quais apresentam regras para a instituição de tributos:

*“o legislador formula conceitos sobre os fatos do mundo real-social, escolhendo aqueles que ostentem signos presuntivos de riqueza econômica. Entretanto, dada a multiplicidade de aspectos que dizem respeito a todo e qualquer acontecimento, o legislador vê-se compelido a selecionar caracteres, eleger traços, indicar meios de identificação do fato que quer juridicizar, que aparecerá, então, como corte ou recorte daquilo que seria o fato bruto.”* (CARVALHO, 2009, p. 148).

A partir do texto de lei, contendo os conceitos formulados pelo legislador, caberá ao intérprete realizar a construção da norma jurídica, construindo a significação de cada enunciado prescritivo, entendido como o plano dos significados, e a partir da reunião dessas significações, se faz possível estruturar em juízos hipotético-condicionais, os chamados mínimos deonticos completos.

Com efeito, a hipótese engloba os critérios: material, representado por um comportamento humano; temporal, vez que está condicionado no tempo; e espacial, pois existe no espaço. A consequência, por sua vez, engloba o critério pessoal, traduzido no sujeito ativo e passivo e o critério quantitativo, o qual abrange base de cálculo e alíquota. A partir da junção de todos esses elementos, tem-se a obrigação tributária exigível.

Com relação ao critério material, este nada mais é que “a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico.” (CARVALHO, 2013, p. 386).

O doutrinador Paulo de Barros esclarece que o critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese, havendo a referência a um comportamento de

peças físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, ressaltando ainda que o núcleo deste critério é pessoal, posto que os fatos que interessam para o direito são necessariamente aqueles que envolvem pessoas. (CARVALHO, 2013, p. 389).

Esclarece Paulo de Barros que:

*“O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo.”* (CARVALHO, 2010, p. 322).

No que tange ao critério temporal da hipótese normativa, este é compreendido como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, ou seja, a hipótese normativa, que oferecem elementos para identificar, com exatidão, em que momento preciso ocorre o fato descritivo, surgindo neste momento, o liame jurídico que liga o sujeito passivo ao sujeito ativo. (CARVALHO, 2010, p. 327).

Este marco temporal assinala, portanto, o surgimento de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo, o contribuinte, nascendo neste momento a obrigação tributária.

Destaca o doutrinador Roque Antonio Carrazza que “este momento não deve ser confundido com o prazo de recolhimento do tributo, que é o estipulado em lei, para que o contribuinte efetue o voluntário pagamento da exação.” (CARRAZZA, 2010, p. 75).

Sem o critério temporal, portanto, não se faz possível precisar o exato momento da ocorrência da hipótese tributária, sendo determinante para completar o antecedente normativo, vez que neste momento os sujeitos da relação jurídica tomam conhecimento de seus direitos e obrigações.

A doutrinadora Aurora Tomazini de Carvalho identifica 2 (duas) funções ao critério temporal: a primeira função indireta, a qual consiste na identificação precisa do momento da ocorrência do evento relevante para o direito; e outra indireta, quando visa identificar o momento da ocorrência do fato jurídico para determinar quais regras jurídicas vigentes serão aplicadas, como por exemplo, as regras de decadência. (CARVALHO, 2013, p. 403).

Já o critério espacial é entendido como a “expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer.” (CARVALHO, 2013, p. 392).

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o tributo pode ser classificado em conformidade com o grau de elaboração do critério espacial, de três formas:

*“a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”* (CARVALHO, 2010, p. 324/325).

Enquanto na hipótese, estão enunciados os critérios que identificam o fato jurídico tributário, no conseqüente, por sua vez, o legislador seleciona os elementos que devem conter para as relações intersubjetivas relacionadas a este fato.

No conseqüente verificamos dois critérios que identificam o nascimento da relação jurídica, quais sejam o critério pessoal e o critério quantitativo. Somente a partir destes, o prescritor da norma jurídica é capaz de identificar os sujeitos da relação e mensurar o tamanho da obrigação.

Paulo de Barros Carvalho defende que para a teoria geral do direito, relação jurídica é definida como: “O vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.” (CARVALHO, 2010, p. 349/350).

No que tange, especificamente, às relações jurídicas tributárias, Paulo de Barros esclarece que são dois os tipos de relações: “as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. A primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – regra-matriz – e as outras, circumpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.” (CARVALHO, 2010, p. 354).

Os deveres instrumentais referem-se à escrituração de livros, apresentação de declarações de rendimentos, emissão de notas fiscais, colaboração com as fiscalizações, manter dados à disposição das autoridades, com o objetivo de proporcionar ao Estado a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

No que tange ao critério pessoal, este possibilita identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica obrigacional tributária, ou seja, o sujeito ativo e o sujeito passivo, podendo o legislador eleger mais de um indivíduo para compor um dos polos da relação, como no caso de responsabilidade solidária (ativa ou passiva). O sistema jurídico prescreve condutas, portanto, ao estabelecer relações entre os sujeitos e o objeto.

O sujeito ativo é, portanto, o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou seja, lhe é conferido o direito de exigir o cumprimento da conduta prescrita, enquanto que o sujeito passivo é aquele de quem se exige o cumprimento da prestação, seja pecuniária ou seja com relação aos deveres instrumentais, ou seja, é o portador do dever jurídico.

Quanto ao critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias, este se trata do “grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”. (CARVALHO, 2010, p. 391).

Com efeito, a partir deste critério se identifica os elementos necessários para a quantificação do tributo, de modo a revelar o caráter patrimonial desta obrigação tributária, sendo expresso em pecúnia, em conformidade com o conceito legal de tributo, disposto no artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

O critério quantitativo do conseqüente da norma jurídica tributária é representado por elementos mensuráveis, quais sejam a base de cálculo e a alíquota, elementos estes que permitem ao intérprete da norma precisar a referida quantificação do tributo.

O doutrinador Paulo de Barros ensina que o critério quantitativo possui três funções distintas dentro da regra matriz de incidência tributária: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” (CARVALHO, 2012, p. 400).

A partir da definição de regra-matriz de incidência tributária e conhecendo todos os seus critérios, faz-se necessário para o presente estudo desmembrar e compreender a regra matriz do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para então se fazer possível compreender a tributação do *software*, objetivo do presente estudo.

### **2.2.1 Da regra matriz de incidência tributária do ISS e seus aspectos acerca da tributação do *software***

Com relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, estabeleceu a competência para o legislador municipal criar, em caráter geral e abstrato, a norma do ISS. Vejamos:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:(...); III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; (...).”*

A referida norma constitucional estabeleceu os limites de sua competência e apresentou o critério material do ISS, tendo em vista que restou determinado que a norma deverá incidir sobre os serviços de qualquer natureza, a serem definidos por lei complementar, bem como não incidirá sobre aqueles previstos no inciso II, do artigo 155 da CF, referentes a serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja competência legislativa recai aos Estados.

Logo, o critério material da hipótese de incidência, contida na regra-matriz constitucional do ISS, é a prestação de serviço, daqueles não compreendidos na competência tributária dos Estados (art. 155, II, CF), e definidos em lei complementar, tendo sido editada para tanto a Lei Complementar nº 116/2003.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

*“Diante da complexidade desse imposto e visando a evitar eventuais conflitos de competência, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras de quais sejam os serviços de qualquer natureza, suscetíveis de tributação pelos Municípios.” (CARVALHO, 2013, p. 771).*

Com efeito, o critério espacial restou delimitado pelo quanto disposto no artigo 3º, da referida Lei Complementar nº 116/2003, segundo o qual, o local da prestação do serviço poderá ser o local do estabelecimento prestador, ou, na falta, o local do domicílio do prestador, o local do estabelecimento do tomador, ou, por fim, o local da prestação do serviço.

Com relação ao critério temporal do ISS, tem-se que quando verificada a prestação de serviço, dentre aqueles previstos na Lei Complementar nº 116/2003, se

considera ocorrido o fato gerador e, portanto, resta instaurada a relação jurídico-tributária reveladora da obrigação de pagar o tributo.

Já no conseqüente da regra-matriz do ISS, tem-se que para o critério pessoal, o sujeito passivo é o prestador do serviço, enquanto que o sujeito ativo é o Município. Já quanto ao critério quantitativo, em regra, a base de cálculo consiste no preço do serviço, podendo, todavia, ser determinada com base em um valor fixo, independentemente, do valor do serviço. E a alíquota é mensurada também por um preço fixo em conjunto com a base de cálculo, ou como indicador de numérico por sócio ou empregado.

A tributação pelo ISS encontra sua grande dificuldade na necessidade de se definir o que seria a "prestação de serviços", a qual consiste no fato gerador da incidência deste tributo. Maria Helena Diniz define a prestação de serviços como sendo "um contrato pelo qual uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a prestar-lhe uma atividade lícita, material ou imaterial, mediante remuneração." (DINIZ, 2003, p. 415).

Logo, a prestação de serviços consiste em uma prestação de fatos, isto é, uma obrigação de fazer, um ato do devedor. Já o termo "serviço tributável" é entendido como sendo o "esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial". (BARRETO, 2003, p. 62/63).

Ricardo Lacerda Gonçalves conclui este pensamento, afirmando ser "necessária a existência concomitante (1) da prestação de (ii) uma atividade humana (iii) a terceiro (a), (iv) produzindo-lhe (s) (v) uma utilidade material ou imaterial." Logo, a ausência de qualquer destes cinco elementos descaracteriza a figura do serviço tributável e por força do princípio da capacidade contributiva, não são tributáveis as prestações de serviços que não possuam conteúdo econômico. (GONÇALVES, 2005, p. 111).

Destaca-se o pensamento de Aires F. Barreto, o qual esclarece que "a norma tributária do ISS não deve incidir sobre a relação jurídica privada entre prestador e tomador, mas sobre a atividade de prestação de serviço, pois se assim fosse, bastaria contratar o serviço que o imposto já seria devido, passando o ISS a ser um tributo sobre contratos". (BARRETO, 2012, p. 341).

Com efeito, conforme previsão constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a qual introduziu no sistema uma lista

de serviços, que assim complementa a norma geral e abstrata do ISS prevista na Constituição Federal.

A lista de serviços estabelece os critérios para que um evento do mundo social possa ser enquadrado pelos operadores do direito como um fato jurídico, no caso, uma prestação de serviço tributável pelo ISS.

Todavia, referida lei complementar e sua lista anexa não são autoaplicáveis. Isto porque a Constituição Federal outorgou competência tributária para os Municípios, sendo competência do legislador ordinário do referido ente político instituir o ISS.

Com efeito, no que tange a taxatividade da referida lista de serviços, atualmente, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, prevalece a interpretação de que a lista de serviços seria taxativa, e não meramente exemplificativa. Embora taxativa, os Tribunais Superiores têm ventilado à possibilidade de uma interpretação extensiva, a qual permite a incidência da tributação sobre serviços correlatos aos que estão expressamente previstos na aludida lista, não se permitindo, todavia, a aplicação analógica, a qual extrapola os limites semânticos da lei.

No que tange à Lei Complementar, existe na doutrina a discussão se referida lei poderia ou deveria definir quais serviços podem ser objeto de tributação por meio do ISS.

Especificamente com relação ao presente estudo do *software*, verifica-se que a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que determinados "serviços de informática e congêneres" sejam tributados por meio do ISS, dentre os quais destaca-se o "licenciamento ou cessão de uso de programas de computação".

Todavia, no entendimento de Ricardo Lacerda Gonçalves, "não se pode considerar a cessão de direitos como sendo uma prestação de serviços", isto porque conforme já tratado em tópico anterior, a cessão de direito, da espécie licença de uso, tem natureza típica de obrigação de dar. (GONÇALVES, 2005, p. 121).

Esclarece Ricardo Lacerda Gonçalves que as "Cessões de direito (tais como a licença de uso e a locação de coisas) sejam onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, não são serviços pois não envolvem nenhuma prestação de esforço pessoal para outrem (em benefício de terceiro). Não configuram obrigação de fazer." (GONÇALVES, 2005, p.181)

Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, citando Baleeiro, esclarecem que:

*"A advertência de Baleeiro é a propósito oportuna: 'A lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se ela institui um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do direito privado. Todos eles. Nenhum outro serão eles.'" (BARRETO e ATALIBA, 1990, p. 58).*

A partir desta premissa concluíam os doutrinadores que "com ou sem lista, não se pode entender como serviço o que serviço não é", de modo que não basta que o contribuinte exerça atividade que figure na "lista", sendo fundamental que esta atividade corresponda a uma efetiva prestação de serviços.

Aires Barreto, seguindo a mesma linha de pensamento, defende que a respeito da lista de serviços tributáveis, "a lei complementar não pode transformar em serviço o que serviço não é. Não pode alterar o Texto Magno, retirando competência de uma entidade político-constitucional, para dar a outra", concluindo que "não pode a lei complementar, a pretexto de definir serviço, modificar o campo das competências constitucionalmente fixado." (BARRETO, p. 195).

Logo, Ricardo Lacerda Gonçalves, adotando o posicionamento dos citados doutrinadores, conclui em sua obra que "quanto à licença de uso de *software*, com lista ou sem lista, não há que se falar em tributação por meio do ISS". (GONÇALVES, 2005, 125).

De outro lado, e como será melhor abordado no próximo capítulo, parte da doutrina e jurisprudência dominante defendem que, considerando a lista anexa, a Lei Complementar nº 116/2003, o *software* deveria ser considerado como prestação de serviço e, portanto, tributado pelo ISS.

Nesta linha, entendem os estudiosos que se a empresa desenvolve um *software* segundo as necessidades e orientações do cliente, ou ainda que adapte um *software* "padrão" às necessidades da empresa, estaria prestando um serviço (obrigação de fazer), de modo a justificar a incidência do ISS sobre o chamado *software* por encomenda, posicionamento este que não encontra embasamento legal e constitucional, conforme demonstrado.

### **2.2.2 Da regra matriz de incidência tributária do ICMS e seus aspectos acerca da tributação do *software***

Já com relação à tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para que se verifique a cobrança pelo Fisco, faz-se necessária a exteriorização do contribuinte, das ações previstas na norma que prevê o ICMS, artigo 155, inciso II da Constituição Federal, quais sejam a circulação de mercadorias ou prestação de serviços, dentre outras, de modo que para haver a incidência do imposto, deve existir a subsunção do fato abstrato com o ato do contribuinte.

A materialidade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, consiste, segundo Roque Carrazza, em promover a "passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico". (CARRAZZA, 1998, p. 26).

Segundo Ricardo Lacerda Gonçalves, "referido imposto incide sobre a circulação jurídica de mercadorias, sem alteração de qualquer de suas características essenciais ao acréscimo de utilidades." (GONÇALVES, 2005, p. 126).

Destaca-se, ainda, entendimento do doutrinador Geraldo Ataliba, segundo o qual, o núcleo da incidência deste imposto reside no termo "operação", vez que o mesmo incide sobre a efetiva realização de uma operação mercantil e não sobre a simples circulação de mercadorias.

Logo, com relação ao critério material previsto na regra-matriz do ICMS, conforme demonstrado, a Constituição Federal estabeleceu na hipótese de incidência a operação mercantil relativa à circulação de mercadoria, bem como a prestação de serviços de transporte e de comunicação.

No que tange ao critério temporal, foram eleitas pelo legislador uma ou mais situações jurídicas como sendo o momento preciso da ocorrência do fato jurídico e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação, o que pressupõe a transferência de titularidade da mercadoria.

O critério espacial indica o local ou espaço territorial em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, todavia no caso do ICMS esse critério corresponde a própria vigência e eficácia territorial da norma de incidência. Neste aspecto, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho destaca que: "O critério espacial coincide,

nessas hipóteses, com o âmbito de validade territorial da lei". (CARVALHO, 2010, p. 11).

Considerando que o imposto incide sobre o processo de circulação de produtos ou mercadorias entre estabelecimentos comerciais diversos ou com destinos diversos, torna-se conflituoso delimitar um espaço específico para ocorrência do fato gerador, de modo que por vezes acaba ultrapassando os limites territoriais do ente político tributante.

Já no conseqüente da regra-matriz do ICMS, temos que o sujeito passivo da obrigação, o que tem o dever jurídico de cumprir com a obrigação indicada na norma tributária, será aquele que praticar operação mercantil que importe em transferência de mercadoria ou aquele que for o prestador de um serviço de transporte ou de comunicação. O sujeito ativo, por sua vez, é o Fisco, cabendo ao Estado a competência de exigir este imposto.

Por fim, quanto ao critério quantitativo, temos que a base de cálculo será, genericamente, o valor da operação ou o valor do serviço prestado, enquanto que a alíquota será fixada em consonância com o princípio da seletividade, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso III, da CF, devendo considerar os graus de essencialidade da mercadoria ou do serviço.

No que tange, especificamente, às operações com *software*, Ricardo Lacerda Gonçalves defende que a incidência do referido imposto "não gira em torno de um ponto anterior à análise da existência da operação mercantil, mas sim no próprio conceito de mercadoria e na verificação de se *software* pode ser considerado mercadoria, no direito brasileiro, e se, em outras palavras, destina-se a operações mercantis". (GONÇALVES, 2005, p. 126).

Segundo Ricardo Lacerda Gonçalves, o que define se um determinado material é mercadoria ou não é a sua destinação, de modo que uma mesma coisa pode ser considerada como sendo uma mercadoria em determinado contexto e como não sendo mercadoria em outro contexto. (2005, p. 126).

Roque Carrazza ensina que "mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial." E conclui: "não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia". (CARRAZZA, 1999, p. 26).

Portanto, o bem para ser considerado como mercadoria, além de ser móvel e corpóreo, deve ser destinado à mercancia, ao comércio, ou seja, às operações de compra e venda que importem, portanto, a transferência da titularidade jurídica da coisa negociada, por meio de uma operação de compra e venda.

Em resumo, Ricardo Lacerda Gonçalves afirma que "nas operações de compra e venda, o alienante deixa de ser o proprietário do bem vendido em benefício do adquirente, que passa a ser dele proprietário, mediante o pagamento de certo preço em dinheiro". (2005, p. 127).

A grande discussão, portanto, gira em torno de se identificar o *software* como sendo ou não uma mercadoria. Isto porque se adotada a definição de mercadoria como bem móvel e corpóreo destinado ao comércio, conforme entendimento de Roque Carrazza, não poderia se classificar a licença de uso de *software* como mercadoria.

Conforme restou explanado, a licença de uso não transfere a titularidade jurídica do titular dos direitos autorais para o usuário, de modo que não se sujeitaria, portanto, aos atos de mercancia.

É este o entendimento de Ricardo Lacerda Gonçalves, o qual defende que "quando se trata de operações com *software*, resta claro que bens desta espécie não podem ser considerados mercadorias, pois além de incorpóreos, não se destinam ou se sujeitam a atos de mercancia", de modo que não haveria o que se falar que a licença de uso de *software* caracterizaria uma operação de circulação mercadorias, não se sujeitando, portanto, à incidência do ICMS. (2005, p. 128).

Ademais, sustentando a não incidência de ICMS no licenciamento de *software*, Aires Barreto esclarece que "para haver uma operação tributável, não basta tão somente a verificação de uma operação comercial adjetivada pela circulação, é necessário, ainda, estar-se diante de algo qualificado como mercadoria. Destarte somente quando diante de uma operação relativa à circulação de mercadorias é que se poderá cogitar da incidência de ICMS." (BARRETO, 2009, p. 136).

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino defendem que:

*"só há mercadoria, para o Direito, onde existam regras jurídicas que a definam e dêem critérios para o seu reconhecimento (mercadorias são coisas qualificadas pelo Direito, em função de sua destinação; destarte inexistente mercadoria onde inexistir ato jurídico regrado). 'Circulação' e 'mercadorias' são - nesse sentido - adjetivos que*

*restringem o conceito do substantivo operações. Isto é, nem todas as operações negociais são alcançáveis pelo ICM. Apenas as que digam respeito (sejam referentes, sejam relativas) à circulação de certa categoria de bens: as mercadorias." (ATALIBA e GIARDINO p. 105).*

Pontuo, ainda, o pensamento do professor Paulo de Barros, acerca da relevância e necessária presença da "mercadoria" para que se tenha operação tributável, segundo o qual, "importa sinalar que o tributo não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas. A ponderação desse aspecto é de cabal relevo para explicar a verdadeira latitude do critério material da hipótese colhida no preceito constitucional que outorga competência aos Estados para instituir o gravame, *ad litteram*." (CARVALHO, 1982, p. 32).

Desta feita, corroborando com todas essas premissas, Aires Brito conclui que não há como se considerar o *software* como mercadoria, isto porque não é objeto de operação mercantil, mas sim de licença de uso (cessão de direito). Logo, conforme já restou demonstrado, considerando que a licença de uso do *software* não implica transferência de titularidade do bem imaterial, não se pode falar em aquisição de *software* ou em compra e venda de *software*.

Todavia, há quem defenda a tributação do *software* pelo ICMS, por entender que se está diante de uma circulação de mercadorias.

Com efeito, para parte da doutrina e conforme posição predominante na jurisprudência, quando se tem um *software* que será reproduzido a partir de uma matriz repetidas vezes, estar-se-ia diante da comercialização de um produto, ou seja, da circulação de uma mercadoria, sobre a qual deveria incidir o ICMS.

Corroborando para esta tese, a lição de Rui Saavedra:

*"No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos - voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante." (SAAVEDRA, 1998).*

Para os estudiosos defensores da incidência do ICMS sobre o *software*, o tratamento do *software* como direito autoral não seria apto a afastar a incidência do

ICMS ou do ISS, vez que o direito autoral seria perfeitamente respeitado e resguardado com a licença de uso do *software* a que todo *software* "de prateleira" está submetido, o que, todavia, não impossibilitaria o contrato de compra e venda na mesma operação.

Rui Saavedra, favorável à tributação do *software* pelo ICMS, compartilha do posicionamento de que na comercialização do *software* de prateleira não seriam descartadas as definições de cessão de uso e licenciamento de *software*, introduzidas pela Lei nº 9.609/98. Neste sentido, ensina Rui Saavedra:

*"O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do software será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver esta transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque - como veremos - os produtores de software, após a entrega do exemplar do software, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o software por eles criado, e em impor restrições ao uso do software entregue." (SAAVEDRA, 1998).*

Novamente, ressalta-se que com relação à tributação do *software* e após a compreensão acerca da regra matriz do ICMS e do conceito de "mercadoria", o que se verifica é que a incidência do ICMS não encontra embasamento legal e constitucional, em que pese jurisprudência majoritária no sentido contrário.

### **2.2.3 Doutrina versus Jurisprudência: as diferentes visões acerca da tributação do *software* e as consequências de uma tributação indiscriminada**

Entendidas as premissas acerca da regra-matriz de incidência tributária do ISS e do ICMS, bem como os conceitos de prestação de serviço e mercadorias, o que se verifica é que o tipo de obrigação que constitui nos casos de *software* por encomenda e de prateleira, não se encaixaria no aspecto material e espacial da hipótese de incidência destes tributos.

Aires Barreto, entendendo que não haveria o que se falar em espécie de *software*, admitindo, *ad argumentandum tantum*, a existência da classificação em *software* por encomenda e de prateleira, defende que:

*"a) a aquisição dos softwares de prateleira não se caracteriza como operação mercantil dado que os mesmos não podem ser considerados mercadorias; são bens incorpóreos, não possuem existência física, sendo exteriorizados por meio de bens materiais. Ademais disso, não há transferência efetiva da propriedade do bem negociado. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse mercadoria, não constituindo, portanto, materialidade do ICMS;*

*b) a aquisição de software por encomenda ou customized não constitui prestação de serviço, porquanto, não pode ser qualificada como um negócio jurídico entabulado entre tomador e prestador de serviços tendo por objeto prestação de serviço em caráter oneroso, mas num negócio jurídico de "cessão do direito de uso do programa" ou "cessão da propriedade dos direitos autorais relativos ao programa encomendado", não constituindo, destarte, materialidade do ISS." (BARRETO, 2009, p. 145).*

Desta feita, a partir do entendimento de Aires Barreto, seria possível concluir que as operações com *softwares* não poderiam configurar hipótese de incidência do ICMS, isto porque, além de não se encaixarem no conceito de mercadoria, vez que são bens incorpóreos, também não atendem ao requisito de promover a transferência efetiva da propriedade e titularidade do *software* ao adquirente.

Assim como as referidas operações com *softwares* não poderiam configurar hipótese de incidência do ISS, por não se tratarem de negócios jurídicos firmados entre tomador e prestador de serviços, o qual teria por objeto a prestação de um serviço de caráter oneroso, mas sim é qualificada como um negócio jurídico de "cessão do direito de uso do programa", não constituindo a materialidade do ISS.

Roque Antônio Carrazza, no mesmo sentido, defende que por ser uma atividade intelectual em que é exercido direito autoral, o *software* não está inserido no campo de incidência do ICMS. (CARRAZZA, 2003, p. 254-272).

Com efeito, o doutrinador Fábio Ulhoa esclarece que a comercialização dos *softwares* não implicaria, juridicamente falando, na transferência da propriedade do bem imaterial, de modo que somente é verificado o licenciamento do uso do bem intelectual pelo detentor dos direitos a ela relativos. (COELHO, 2012, p. 413).

Apenas o suporte físico no qual o *software* é materializado seria objeto de compra e venda e poderia, portanto, ser tributado pelo ICMS, tendo em vista que a criação intelectual, ou seja, o programa de computador, permanece sob o domínio de seu desenvolvedor, não havendo efetiva transferência da sua titularidade.

Logo, ao realizar uma análise da tributação do *software* pelo ICMS, do ponto de vista constitucional, o que se verifica é que a incidência de ICMS sobre as transações com *software*, por não haver a transferência de titularidade e propriedade do código fonte, não encontra amparo na competência atribuída pelo artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988, de modo que seria inconstitucional a tributação pelo referido imposto. (OLIVEIRA e GONÇALVES, 2016).

No que tange à incidência de ISS sobre o seu licenciamento ou cessão de uso, partindo das premissas apresentadas ao longo do presente estudo, também verificamos a inconstitucionalidade desta tributação.

Isto porque, em que pese o licenciamento ou cessão de uso de programas constar da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, referida atividade não se enquadra no conceito constitucional de serviço, o qual a partir das definições do Direito Privado, é entendido como “o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial” (BARRETO, 2003, p. 62), onde claramente não se enquadra a definição do *software*.

O que se verifica é que a doutrina vai em sentido contrário à posição majoritária da jurisprudência brasileira, que, conforme restará abordado mais a fundo no próximo capítulo, é dominante no sentido de que existe a classificação do *software* em "por encomenda" e "de prateleira" e a respectiva tributação pelo ISS e pelo ICMS, resultando no chamado conflito de competência.

Com efeito, tem-se que diante de eventual conflito de competência, a resolução da questão é submetida ao judiciário, de modo a clarear o sistema de repartição das competências tributárias. No que tange à tributação do *software* e o conflito acerca da tributação pelo ISS ou ICMS, o judiciário já se pronunciou, fazendo a distinção entre *software* serviço e *software* mercadoria.

Tem-se, portanto, que "a disputa judicial acerca do reconhecimento da incidência do ICMS na comercialização do *software* não-customizável - "de prateleira" - e do ISS na comercialização do *software* customizável - "sob encomenda" - tem fulcro, basicamente, no trinômio: direito autoral - mercadoria - prestação de serviço". (SILVA RIBEIRO, 2008).

Partindo do posicionamento dos tribunais superiores, tem-se que o Supremo Tribunal Federal adotou a tese de que o *software* é serviço e, portanto, estaria sujeito ao ISS, quando desenvolvido por encomenda direta do adquirente

(consumidor) e, por outro lado, quando desenvolvido para ser vendido em série, o chamado *software* de prateleira, seria considerado como mercadoria, justificando a incidência do ICMS.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, exarou o seguinte entendimento: “Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme são mercadorias de livre comercialização no mercado passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviço sujeita a ISS”.

Já a Receita Federal é assente no sentido de que o *software* é dividido em três categorias, quais sejam, a) *softwares* de prateleira, os quais são desenvolvidos e postos à disposição de clientes indistintamente; b) *softwares* por encomenda, desenvolvidos especificamente para determinado cliente; e (iii) *softwares* customizáveis, os quais constituem uma forma híbrida desses dois primeiros, ou seja, são *software* de prateleira que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular.(CARPINETTI e MARINHO, 2017).

Segundo o Fisco, as operações com *softwares* de prateleira devem ser tratadas como vendas de mercadoria, enquanto que as operações com *softwares* por encomenda devem ser consideradas como prestação de serviços. Os *softwares* customizáveis, por sua vez, são analisados caso a caso, de modo que quando o serviço de customização, por solicitação do cliente, produzir melhorias ou acréscimo de funcionalidades ao programa, não sendo considerado como mero ajuste, se estará igualmente diante de uma operação de prestação de serviço. (CARPINETTI e MARINHO, 2017).

Com efeito, foi nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626/SP e RE nº 199.464/SP que o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que os *softwares* de prateleira apresentariam natureza de mercadoria, tendo em vista a produção e comercialização em larga escala.

Logo, entendeu o STF, que em casos como este de produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa, restaria caracterizada operações de circulação de mercadorias, sujeitas a tributação pelo ICMS, afastando a hipótese de se trata de um licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra.

Da mesma forma, o STF já firmou entendimento no sentido de que no caso do *software* por encomenda, haveria a prestação de um serviço exclusivo, o que

configuraria a obrigação de fazer, caracterizando, portanto, o fato gerador da hipótese de incidência do ISS, vez que, inclusive, estaria previsto na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Diante de todo o exposto, o que se verifica é que apesar de a doutrina defender um entendimento de que não haveria que se classificar *software* nem como serviço, nem como mercadoria, o posicionamento firmado pelo STF no passado, e que continua se reproduzindo nos dias atuais, vai no sentido contrário.

Em que pese não ser o objetivo do presente estudo, ganha destaque, para fins de compreensão da matéria, o Decreto de nº 61.791/2016 publicado, no início de 2016, pelo Secretário de Fazenda do Estado de São Paulo, determinando que não será exigido ICMS em relação às operações com *software* disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que se defina o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto. (OLIVEIRA e GONÇALVES, 2016).

A partir desta medida restou reconhecido que a legislação do ICMS não possui os elementos necessários para viabilizar a incidência do imposto sobre as transações com *software*, tratando-se de um grande exemplo de respeito aos procedimentos da legalidade.

Logo, é de se admirar a referida decisão que priorizou a legalidade da cobrança dos impostos, em detrimento da adoção de uma postura arrecadatória agressiva por parte dos órgãos fazendários, que optam por tributar um bem, independente da possível ilegalidade desta tributação.

Resta claro que partindo da premissa de que as transações com *software* não estão dentro do campo de incidência do ICMS, não haveria nem mesmo o que se questionar acerca da incidência deste tributo nas operações de transferência eletrônica de *software*. Todavia se reconhece que pode ter sido um passo favorável a legalidade da tributação, ainda que pequeno na imensidão do debate em que estamos inseridos.

O que se verifica nos tempos atuais é que, tendo em vista a importância e o surgimento dos diferentes modelos de *software*, bem como o crescimento dos negócios envolvendo este programa, a tributação deste se torna vantajosa para os órgãos arrecadatários, seja pelos Municípios por meio da incidência do ISS, seja pelos Estados por meio da incidência do ICMS.

Logo, indo contrariamente ao posicionamento da jurisprudência dos superiores tribunais brasileiros e compartilhando dos ensinamentos da doutrina, tem-se que o *software* não é mercadoria e também não se caracteriza como prestação de serviço, motivos pelos quais seriam inconstitucionais as tributações pelo ISS e ICMS.

Entende-se que o setor da tecnologia, nos dias atuais, movimentava grande parte da economia, de modo que isentá-la da tributação resultaria em grande prejuízo para os cofres públicos.

Com efeito, conforme esclarece Julio de Oliveira, em seu artigo acerca da Tributação do *Software*, ao defender a inconstitucionalidade desta tributação, não se está dizendo que o setor de tecnologia, especialmente no que diz respeito ao *software*, deve ficar isento de qualquer tipo de tributação de consumo, todavia a tributação deve se dar dentro do contexto da materialidade definida no âmbito constitucional. (OLIVEIRA e GONÇALVES, 2016).

Deste modo, a conclusão a que se chega é a de que, por priorizarem a tributação do *software* a qualquer custo, de modo a inserir suas transações dentro do campo de incidência dos tributos de ICMS e ISS, sem, no entanto, observar os limites da materialidade da hipótese de incidência constitucionalmente prevista, os Estados e Municípios criaram duas incidências inconstitucionais, resultando em um conflito vertical de competência. (OLIVEIRA e GONÇALVES, 2016).

Logo, questiona-se se o que se faria necessário seria uma reforma no sistema tributário atual para que se faça possível a tributação do *software*, sem violar e afrontar as balizas definidas pela Constituição Federal de 1988. Entendo que por se tratar de uma hipótese distante e muitas vezes utópica, o que se continua a verificar é uma predileção pela arrecadação de valores, em detrimento ao respeito à constitucionalidade e legalidade desta tributação.

## CAPÍTULO III: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

### 3.1 SOFTWARE SOB ENCOMENDA E SOFTWARE DE PRATELEIRA E A INCIDÊNCIA DE ISS OU ICMS, SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Após a explanação do assunto, importante se faz adentrar em uma análise crítica acerca das decisões dos tribunais brasileiros quanto à temática da tributação do *software*. Desta forma, trago algumas decisões da jurisprudência majoritária que entendem pela tributação do *software* pelo ICMS e ISS, de modo que, partindo dos termos da própria decisão, faz-se possível desconstituir os entendimentos fixados.

Conforme demonstrado, o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP, salientou a diferença entre o *software* "de prateleira" e o *software* "por encomenda". Seguem as ementas transcritas:

*I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição : ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626/SP, STF, Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Data de julgamento: 10.11.1998)*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção,*

*para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido. (RE 199.464/SP, STF, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, Data de julgamento: 02.03.1999)*

Nos termos das decisões transcritas, o Supremo Tribunal Federal concluiu que o *software* de prateleira é aquele destinado ao público em geral e produzido em série, sendo suas cópias comercializadas em grande quantidade. Logo, decidiu o STF que deve incidir o ICMS sobre as operações que tenham como objeto o *software* de prateleira.

Nas palavras do ministro *"A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS."*

Com efeito, para compreender o fato gerador do ICMS e analisar a assertividade da referida decisão, faz-se necessário explorar o conceito jurídico de operação, circulação e mercadoria, isto porque se algum dos elementos constitutivos do critério material da hipótese de incidência estiver ausente, a tributação não poderá ser verificada.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as operações são "atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento". (CARVALHO, 1981, p. 170).

A circulação, por sua vez, consiste na mudança de titularidade, ou seja, a disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. A mercadoria, por fim, consiste no bem, objeto do ato de comércio de qualquer natureza.

O doutrinador Machado define mercadorias como:

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

Logo, adotando essa concepção de mercadoria, o *software* de prateleira não encontra morada nesse conceito, restando afastada a incidência do ICMS sobre as operações com ele realizadas. Isto porque o *software* de prateleira é um bem intelectual, intangível e imaterial, protegido pelos direitos autorais, nos termos do art. 2º, da Lei nº 9.609/98, independente do suporte físico utilizado para a sua transmissão.

O *software* de prateleira não é, portanto, objeto de compra e venda, vez que não é verificada a transferência da titularidade do direito de propriedade ao usuário, sendo, ao contrário, objeto de licença de uso, nos termos do art. 9º, da Lei nº 9.609/98. Ausente a configuração do elemento circulação, vez que não se consolidaria a transferência da titularidade de sua propriedade, resta afastada a incidência do ICMS sobre as operações referentes ao *software* de prateleira.

Logo, o entendimento proferido pelo STF nas decisões transcritas, considerou tão somente, para fins de tributação pelo ICMS, se o bem foi ou não adquirido com o intuito de revenda, o que o caracterizaria como mercadoria.

Todavia, conforme demonstrado, para haver a incidência do ICMS, se faz imprescindível a verificação dos elementos de operação, circulação e mercadoria, de modo que o simples fato de ser o bem adquirido ou não com o intuito de revenda, não é suficiente para se verificar a referida tributação.

Destaca-se que o *software* de prateleira é resultante de uma elaboração intelectual, a qual não se confunde com o seu suporte físico, de modo que apenas o suporte físico do *software*, ou seja, seu meio de exteriorização deve ser tributado pelo ICMS, sendo essa a solução que melhor se coaduna com a jurisprudência sedimentada do STF a respeito da tributação do *software* de prateleira pelo ICMS.

No que tange ao estudo da jurisprudência acerca da tributação do *software* por encomenda, a posição majoritária é no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS, havendo inclusive repercussão geral acerca da matéria no Supremo Tribunal Federal:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR PERSONALIZADOS (SOFTWARE). INCIDÊNCIA DE ISS. ARTIGO 156, III DA CONSTITUCIONAL FEDERAL. MANIFESTAÇÃO PELA REPERCUSSÃO GERAL.(RE 688.223 PR, STF, Ministro Luiz Fux,*

*Acórdão Eletrônico DJe-195, Divulg 03.10.2012, Publicado 04.10.2012)*

O *software* por encomenda, também conhecido por *software* customizado, seria entendido, portanto, como um programa desenvolvido exclusivamente para o usuário, que leva em consideração as suas necessidades, incluindo os serviços de consultoria e ajuste.

Tem-se, no caso do *software* por encomenda, a prestação de um serviço exclusivo, o que configura a obrigação de fazer e na posição da jurisprudência, caracterizaria o fato gerador da hipótese de incidência do ISS, vez que, inclusive, está previsto no item 1.04 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

É este, portanto, o entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, a partir de 1998, com o julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP, cujas ementas estão acima transcritas.

Logo, a jurisprudência é pacífica no sentido de que a incidência do ISS é justificada em razão de se verificar a contratação do programador para desenvolver um *software* exclusivo, para atender as particularidades e as necessidades específicas do usuário que o contratou. Portanto, haveria típica prestação de serviço, ou seja, obrigação de fazer que permitiria a configuração do aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

Neste sentido, destaca-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

***Ementa:*** **TRIBUTÁRIO.FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS.ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83 /STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283 /STF. 1. Discute-se nos autos a incidência do ISS sobre a obtenção, junto a empresas estrangeiras, de licença não exclusiva, pessoal, intransferível e não sublicenciável de uso de programa de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares. 2. Uma vez destacado pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 3. No quesito da territorialidade, a recorrente não impugnou o fundamento de que o ISS não incidiria sobre a elaboração do programa, serviço proveniente do exterior, mas, sim, sobre a cessão de seu direito de uso, que ocorreria em território brasileiro, o que faz incidir, na espécie, o enunciado 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental improvido.**

(STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 32547 PR 2011/0101397-7)

*Ementa: APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA ISS SERVIÇO DE SOFTWARE FEITO SOB ENCOMENDA PARA CLIENTE DETERMINADO Prestação de serviço de software individualizado/personalizado, com clientela específica, sobre o qual recai ISS. A situação dos autos não pode ser confundida com prestação de serviço genérica e sobre a qual recairia ICMS. O serviço prestado pela recorrente envolve manutenção e controle de programa de computador que somente está disponível para os tabelionatos, mediante cessão de uso. Sentença mantida. RECURSO NÃO PROVIDO. (Apelação APL 01500292420078260000 SP 0150029-24.2007.8.26.0000, TJ-SP, 1ª Câmara Extraordinária de Direito Público, Data de julgamento: 22/07/2014, Relator José Luiz Germano).*

Ademais, destacam-se mais algumas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, acerca da tributação do *software*, todas no mesmo sentido:

*TRIBUTÁRIO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). COMERCIALIZAÇÃO. ICMS. INCIDÊNCIA. 1. Está pacificado no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que incide ICMS nas operações relativas à comercialização despersonalizada de programas de computador. 2. Recurso especial a que se nega provimento.” (STJ. Resp. n.º 222001/SP. 2ª Turma. Min. João Otávio de Noronha. 05.09.2005). (grifos nossos).*

*“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, 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). 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. (...)” (STJ.*

*Resp. n.º 633405/RS. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. 13.12.2004). (grifos nossos).*

*APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A VENDA DE SOFTWARES PADRONIZADOS E NÃO CUSTOMIZÁVEIS ("SOFTWARES DE PRATELEIRA"). CARACTERIZAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. As operações de venda dos chamados "softwares de prateleira" (off the shelf), produtos não customizáveis e desenvolvidos em larga escala, estão sujeitas à incidência de ICMS, por representar circulação de mercadoria, e não serviço. Incide ISSQN apenas nas hipóteses de concessão de licença ou cessão de direito de uso de softwares produzidos de forma personalizada, conforme demanda do cliente. Precedentes do STF e desta Corte. A prova contida nos autos, especialmente a pericial deixa claro que os softwares em discussão não são personalizáveis, não incluindo o preço dos produtos manutenção e suporte técnico. Estes são contratados à parte, com emissão de notas fiscais específicas e recolhimento de ISS para tais serviços. Caracterizada a circulação de mercadorias e não a prestação de serviços, não incide sobre as operações em debate ISSQN. HONORÁRIOS. Reduzida a verba honorária, considerando-se as peculiaridades do caso. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70064546971, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 20/05/2015, Data da Publicação: Diária da Justiça do dia 25/05/2015).*

Desta feita, temos que a jurisprudência é pacífica no sentido de que as operações de venda chamadas de *software* de prateleira, ou seja, produtos não customizáveis e desenvolvidos em larga escala estão sujeitas à incidência do ICMS, por considerar que se trata de circulação de mercadoria e não de prestação de serviço.

De acordo com os Precedentes do STF, portanto, incide ISSQN apenas nas hipóteses de concessão de licença ou cessão de direito de uso de *softwares* produzidos de forma personalizada, conforme demanda do cliente.

Por fim, destaco decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial 123.022/RS, cuja ementa segue transcrita e partir da qual será possível realizar uma importante análise:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.*

*1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de*

*contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).*

*2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se portanto, ao ICMS.*

*3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "Word 6, Window"s, etc., e colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada, com base no exame das provas discutidas nos autos.*

*4. Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (STJ, RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado)*

A partir da análise da referida ementa, Ricardo Lacerda Gonçalves destaca que a decisão parte de premissas corretas e chega a conclusões equivocadas, isto porque ao delimitar que as operações que tem por finalidade a exploração econômica do *software* são por meio de contratos de cessão ou licença de uso, não poderia caracterizar as mesmas operações como prestações de serviços, sujeitas ao pagamento do ISS (GONÇALVES, 2005, p. 71), isto porque conforme restou bem esclarecido, a cessão de direito não deve ser entendida como prestação de serviço, vez que não consiste em obrigação de fazer.

Ademais, a referida decisão erroneamente enquadra as operações de cessão ou licença de uso de *software* sob o item 24 da lista de serviços anexa ao Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que trata da análise, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.

Logo, conforme esclarece Ricardo Lacerda Gonçalves, "coleta e processamento de dados de qualquer natureza" em nada se relaciona com a "licença de uso de *software*" (2005, p. 72). Com efeito, a primeira atividade consiste em prestar serviço de transformar dados em informação por meio do emprego de

sistemas de processamento de dados, já a segunda atividade consiste na permissão de uso outorgada a terceiro pelo titular dos direitos autorais de um *software* qualquer.

O que se verifica, portanto, é que as decisões dos Tribunais Superiores fazem claras confusões acerca dos conceitos e particularidades no que tange ao *software*, tratando-se de "uma mistura de desinformação pura e simples, com a tentativa de considerar de alguma maneira tributáveis as operações de licença de uso de *software*" (2005, p. 72), restando, devidamente, demonstrada a imprecisão jurídica de todas as decisões aqui destacadas.

## CONCLUSÃO

Diante do estudo e da análise realizada, conclui-se que no que tange à tributação do *software*, em que pese ser entendimento pacificado perante os Tribunais Superiores, para a doutrina majoritária brasileira, se trata de assunto ainda muito complexo e debatido, vez que esbarra em definições e limitações constitucionais e legais.

O *software* é compreendido, portanto, como uma criação intelectual, consistindo em uma sequência de algoritmos destinados a fazer um computador realizar tarefas. É bem móvel, infungível, inconsumível, singular, principal e abstrato e o regime jurídico a que se submete é o direito autoral.

A tributação do *software* no Brasil foi, portanto, determinada pelo Superior Tribunal de Justiça a partir de 1994 e pelo Supremo Tribunal Federal a partir de 1988. Com efeito, especialmente, com as decisões proferidas no RE 176.626/SP e no RE 199.464/SP, o Supremo firmou entendimento acerca da definição da incidência de ICMS sobre as operações realizadas com *software* de prateleira e do ISS sobre o *software* por encomenda ou customizado.

Logo, o Supremo Tribunal Federal considerou que o *software* de prateleira seria considerado uma mercadoria, em razão da sua produção em larga escala e posto à disposição dos consumidores em lojas. Todavia, as decisões neste sentido deixam de considerar que falta ao *software* as características básicas da mercadoria, vez que se trata de bem imaterial e intangível e não se verifica a transferência da sua titularidade, vez que ao adquirente somente é concedido a licença de uso.

Desta feita, tendo em vista que somente o suporte físico é colocado à venda e não o trabalho intelectual nele inserido, não haveria a caracterização dos elementos constitutivos do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, vez que não se falaria em circulação de mercadoria, restando afastada, portanto, a tributação pelo referido imposto.

Com relação ao ISS, semelhante é o raciocínio, isto porque as decisões que determinam a tributação do *software* por encomenda pelo ISS, deixam de considerar que não se trata de prestação de serviço. Isto porque, em que pese o licenciamento ou cessão de uso de programas constar da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, referida atividade não se enquadra no conceito

constitucional de serviço, o qual a partir das definições do Direito Privado, é entendido como “o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.

Logo, considerando que na cessão dos direitos de uso do *software* não se verifica o emprego do esforço humano com conteúdo econômico, não restaria caracterizada a obrigação de fazer, motivo pelo qual não haveria a caracterização dos elementos constitutivos do aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

Da análise das decisões jurisprudenciais, percebe-se uma tendência favorável a tributação do *software*, sobretudo em razão de o setor da tecnologia, nos dias atuais, movimentar grande parte da economia, de modo que isentá-la da tributação resultaria em grande prejuízo para os cofres públicos.

Todavia, conforme restou esclarecido, considerando as definições e os limites constitucionais, inclusive acerca dos aspectos da regra matriz de incidência tributária do ISS e do ICMS, a tributação do *software* por estes tributos não se daria de forma legal e constitucional.

Com efeito, não se está dizendo que o setor de tecnologia, especialmente no que diz respeito ao *software*, deveria ficar isento de tributação de consumo, todavia a tributação, para que se faça possível, deveria se dar dentro do contexto da materialidade definida no âmbito constitucional.

O que se conclui com o presente trabalho é que o *software* tem sua definição e sua natureza jurídica muito bem delineada, pela Lei do *Software* nº 9.609/1998 e legislações afins, assim como as regras de incidência tributária do ISS e do ICMS estão bem delimitadas na Constituição Federal, de modo que a tributação não pode ocorrer a todo custo e de qualquer forma, apenas com fins arrecadatórios, mas sim dentro da legalidade e constitucionalidade que lhe é exigida.

Diante de todo o exposto, lança-se o questionamento acerca de se fazer necessária uma reforma no sistema tributário atual para que se faça possível a tributação do *software*, sem violar e afrontar as balizas definidas pela Constituição Federal de 1988.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição: Pressupostos positivos - arquétipo do ISS. Revista de Direito Tributário, n.º 37, ano 10, julho/setembro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

\_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. ISS – Locação e 'Leasing'. Revista de Direito Tributário, n.º 51. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, janeiro-março de 1990.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário municipal. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Regime tributário dos serviços de telefonia celular. Revista de direito tributário 078. São Paulo: Malheiros Editores.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

\_\_\_\_\_. ICMS. 17ª Ed. Revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário: Linguagem e Método. 3ª Ed. Revisada e ampliada. São Paulo: Editora Noeses. 2009.

\_\_\_\_\_. A Regra Matriz do ICM. São Paulo: RT, 1983.

\_\_\_\_\_. Teoria da norma tributária. 5ª São Paulo: *Quartier Latin*, 2009.

\_\_\_\_\_. Regra matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. O construtivismo lógico-semântico. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. Três novos entendimentos da Receita sobre tributação de operação com *software*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai-26/opiniao-novos-entendimentos-receita-tributacao-software>> Acesso em: 01. set. 2017

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Brasileiro. 4ª vol. Direito das coisas. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. Sistema Tributário Brasileiro. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GOMES, Orlando. Contratos. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. “A Proteção dos Programas de Computador”, A Proteção Jurídica do “*Software*”, 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

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

KELSEN, Hand. Teoria Pura do Direito. 6ª Ed. 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

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

MARQUES, Alexandre. A polêmica tributação dos *softwares*: ISS ou ICMS? Disponível em: <<http://focotributario.com.br/a-polemica-tributacao-dos-softwares-iss-ou-icms/>> Acesso em: 10. ago. 2017.

OLIVEIRA, Júlio M. de Oliveira; GONÇALVES, Gabriela P. Tributação do *Software* pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos). Disponível em: <<https://jota.info/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-22122015>> Acesso em: 15. ago. 2017.

\_\_\_\_\_; GONÇALVES, Gabriela P. Tributação do *Software* pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos) -

Continuação. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-continuacao-17022016>> Acesso em: 15. ago. 2017.

RIBEIRO, Guilherme Felipe Silva. *Software: Mercadoria ou Serviço? - Aspectos Tributários Controvertidos*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=200322&key=4073227](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=200322&key=4073227)> Acesso em: 10. ago. 2017.

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

SILVA, André Rodrigues Pereira da. A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18585&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18585&revista_caderno=26)> Acesso em: 05. ago. 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WALD, Arnoldo. “Da Natureza Jurídica do *Software*”, *A Proteção Jurídica do Software*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.