

A TRIBUTAÇÃO DA COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR: INCIDÊNCIA DO ICMS, ISS OU FATO ATÍPICO?

Clelio Chiesa*

Sumário: 1. Considerações preliminares sobre a tributação dos negócios jurídicos realizados com programas de computador; 2. A repartição da competência para tributar as operações mercantis e as prestações de serviços; 2.1 O delineamento da competência impositiva do ICMS e ISS; 2.2 A edição de lei complementar para dirimir eventual conflito de competência entre Estados e Municípios sobre a tributação das operações com softwares; 3. A posição do Superior Tribunal de Justiça sobre a tributação das operações com softwares; 4. A posição do Supremo Tribunal Federal sobre a tributação das operações com softwares; 5. A natureza jurídica das operações com softwares; 5.1 A definição de software; 5.2 Tipos de operações com software; 5.3 A natureza jurídica das aquisições dos denominados softwares de prateleiras e softwares de encomenda; 6. Conclusão.

1. Considerações preliminares sobre a tributação dos negócios jurídicos realizados com programas de computador

A tributação das operações de transferência do direito de uso dos programas de computador é tema controvertido tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Há os que entendem que tais operações estão sujeitas à tributação por meio do ICMS.

Outros defendem que somente podem ser tributadas por meio do ISS e há, ainda, os que sustentam que, para efeito de tributação, é necessário distinguir os nominados de *softwares de prateleira* dos *softwares sob encomenda*. Os primeiros seriam compreendidos por aqueles programas padrões que são vendidos em grandes quantidades, como o *Windows*, *Word*, *Powerpoint* etc. Já os segundos, seriam os que são confeccionados especialmente para uma determinada finalidade, consoante as especificações solicitadas pelo usuário/adquirente. Na primeira hipótese, segundo os defensores desta classificação, incidiria o ICMS, pois os programas vendidos nestas condições se enquadrariam como mercadoria; já na segunda, incidiria o ISS, visto que caracterizaria uma prestação de serviço.

A dissensão doutrinária e jurisprudencial tem origem na dificuldade de se definir se a exploração econômica dos programas de computador caracteriza-se como

* Advogado, Mestre e Doutor pela PUC/SP, Professor nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IBET, Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação da Universidade Católica Dom Bosco – UCDB, Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação da Universidade para o Desenvolvimento do Estado e Região do Pantanal - UNIDERP

operação mercantil, prestação de serviço ou não se enquadraria em nenhuma dessas duas hipóteses. Portanto, a discussão está concentrada na determinação da natureza jurídica das operações realizadas com *softwares*.

Diante disso, apenas com o propósito de contribuir para o debate, lança-se as idéias que passamos a expor sobre o tema.

2. A repartição da competência para tributar as operações mercantis e as prestações de serviços

2.1 O delineamento da competência impositiva do ICMS e ISS

O legislador constituinte disciplinou de maneira exaustiva e extremamente minuciosa o campo de atuação de cada uma das unidades federativas. Demarcou com bastante precisão o âmbito de competência de cada um dos entes tributantes, indicando os tributos que podem instituir; a materialidade das hipóteses de incidência dos impostos; as situações que não podem ser tributadas; assegurou substanciais garantias aos contribuintes, enfim, foi bastante criterioso ao conferir a competência para tributar.

Com essa demarcação detalhada do âmbito da competência impositiva no próprio texto constitucional, o constituinte conferiu ao sistema brasileiro uma característica que não está presente na maioria dos sistemas tributários dos demais países, que é a supremacia das diretrizes fundamentais do Direito Tributário. Isso deve-se ao fato, como é cediço, de o Brasil adotar o modelo de Constituição rígida, que exige para a sua modificação um procedimento muito mais rigoroso do exigido para se alterar os demais diplomas normativos. Aliás, há uma parte do texto que não pode ser alterada nem mesmo por meio de emendas à Constituição (art. 60, §4.º, da CF), apropriadamente chamada de “cláusulas pétreas”.

Desta forma, nenhuma norma infraconstitucional poderá modificar a repartição de competências engendrada no texto constitucional, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade. Essa peculiaridade impõe que toda vez que se tenha um problema de competência a ser resolvido, que se vá à Carta Magna, pois a normatização no plano constitucional foi, como frisado, tão minuciosa, que pouco restou ao legislador infraconstitucional para dispor sobre tal matéria.

No tocante à competência para a instituição do ICMS e ISS, não é diferente. Há um grande número de dispositivos constitucionais tratando da matéria, principalmente, do ICMS. Com isso, impõe-se que se examine a questão da abrangência de cada um desses impostos à luz desses comandos normativos fulcrados na Constituição.

O art. 155, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre **operações relativas à circulação de**

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

O termo “operações” é empregado nesse dispositivo com o sentido de *negócio jurídico consistente na transferência de mercadorias de um proprietário para outro*. Tem o sentido de pacto negocial entabulado entre duas ou mais pessoas e que tenha por objeto a transferência jurídica de mercadoria.

Mercadoria é toda coisa móvel que se destina a fins mercantis. As coisas móveis não são mercadorias em si mesmas, mas adquirem essa qualidade quando sujeitas à mercancia. Nota-se, então, que o ICMS incide sobre negócios que implicam numa transferência jurídica de coisas móveis colocadas *in commercium* e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Na lição de José Souto Maior Borges, mercadoria é “o bem móvel introduzido no processo econômico circulatório. Mercadoria é a coisa móvel objeto de circulação econômica ou, mais precisamente, objeto de ato de comércio, considerada em sua função comercial. Daí a cediça afirmação de que o relacionamento entre mercadoria e coisa é de espécie para gênero. Todas as mercadorias (espécies) são coisas (gênero), mas nem todas as coisas são mercadorias”.¹

Vê-se, então, que o campo impositivo do ICMS quanto às operações com mercadorias é bem delineado constitucionalmente, não deixando margem para grandes divergências quanto ao âmbito de abrangência. Todavia, o mesmo não se pode dizer quanto à incidência do imposto sobre as prestações de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação. Com efeito, essa segunda parte do campo impositivo do ICMS não será objeto deste estudo, pois este cingir-se-á ao exame da tributação das operações com mercadorias e das prestações de serviço por meio do ISS.

O ISS, como sabido, é de competência dos Municípios e pode ser instituído sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, III, da CF).

Surge, então, a grande questão de se saber se a referida lei complementar tem caráter exaustivo ou é meramente exemplificativa. Vale dizer, os Municípios somente poderiam instituir o ISS sobre os serviços enumerados na referida lei complementar ou sobre toda e qualquer prestação de serviço, independentemente de estar ou não contemplada na lista veiculada pelo Congresso Nacional.

A nosso ver a lei complementar mencionada tem caráter meramente exemplificativo. A lei infraconstitucional, ainda que seja a complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria na violação ao princípio da autonomia

¹“ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador”. In *Revista Forense*, vol. 250, p. 122.

dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que poderão ser tributados por meio de ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder de definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto, amesquinhando a autonomia das unidades municipais.

Essa regra não pode ser interpretada literalmente, pois a tônica de toda a estruturação do sistema constitucional tributário brasileiro é no sentido de se assegurar a autonomia das unidades tributantes. Logo, interpretar-se literalmente o inciso III, do art. 156, da Constituição Federal, construindo uma exegese de que, no tocante ao ISS, o campo impositivo dos Municípios será definido por lei infraconstitucional, é contrariar a diretriz fundamental do sistema consistente em assegurar a autonomia das ordens jurídicas parciais.

A exegese que melhor se coaduna com a ordem jurídica como um todo, conforme já tivemos a oportunidade de consignar em nosso livro “ICMS — Sistema Constitucional Tributário”, é “a que deflui do cotejo sistemático da regra contida no artigo 146 com o artigo 156, II, in fine, da Constituição Federal. A ilação que podemos extrair dessa interpretação sistemática é que a lei complementar não enumera taxativamente os serviços que podem ser tributados pelos Municípios por intermédio do ISS, mas apenas aplica ao ISS as diretrizes do artigo 146 da Constituição Federal, ou seja, presta-se a dispor sobre ‘conflitos de competência’ (aplicação a casos concretos) entre o ISS e outros tributos e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, via imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza”.²

Por isso, entendemos que os Municípios podem instituir o ISS sobre toda e qualquer prestação de serviço, exceto as que a Constituição afastou de sua competência, independentemente de estarem ou não previstas na lista de serviços veiculada pela lei complementar. A competência dos Municípios, excepcionadas as hipóteses previstas no texto constitucional, é plena. Essa é, a nosso ver, a exegese que melhor se coaduna com as diretrizes fundamentais do sistema tributário brasileiro.

Convém, ainda, que se faça um breve comentário sobre a regra contida na alínea “b” do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal. A referida alínea estabelece que o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços **não compreendidos na competência tributária dos Municípios**.

É importante, destarte, que se defina quais são os serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, pois só assim será possível vislumbrar o campo impositivo desses entes. Vale dizer, será que o ICMS poderá incidir também sobre operações com mercadorias quando forem fornecidas com serviços desde que não definidos em lei complementar como sendo de competência do Município?

² ICMS — Sistema Constitucional Tributário — Algumas inconstitucionalidade da LC 87/96, São Paulo, Ed. LTR, p. 87.

Secundando o que já dissemos, se a lei complementar não tem a função de definir quais são os serviços tributáveis pelos Municípios, a sua competência é plena nessa matéria, devendo respeitar apenas as prescrições constitucionais existentes a respeito. E a diretriz constitucional é no sentido de que compete aos Municípios tributar todo e qualquer serviço que não sejam prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Logo, podemos concluir que o art. 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição Federal, diz respeito, tão-somente, às operações com mercadorias fornecidas nas prestações de serviços de transporte e de comunicação transmunicipais, pois todas as demais prestações de serviços são de competência dos Municípios.

Essas ponderações são importantes à medida que, quanto à tributação da exploração econômica dos *softwares*, a divergência doutrinária e jurisprudencial está centrada justamente na natureza de tais negócios, ou seja, se compreendem operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços.

2.2 A edição de lei complementar para dirimir eventual conflito de competência entre Estados e Municípios sobre a tributação das operações com *softwares*

O art. 146, I, da Constituição Federal, estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Trata-se de uma faculdade outorgada ao Congresso Nacional com o propósito de compatibilizar os interesses das ordens jurídicas parciais no exercício da competência impositiva.

A rigor, tal faculdade não se destina a dirimir conflitos de competência, mas eliminar desvirtuamentos ocorridos no exercício das prerrogativas que lhe foram conferidas pelo poder constituinte originário, pois a demarcação do campo de atuação das unidades tributantes foi tão precisa que não se vislumbra a possibilidade de ocorrer um efetivo conflito. O campo impositivo dos entes tributantes foi bem definido pelo constituinte e dificilmente se poderá falar num verdadeiro conflito de competência.

O que comumente ocorre é uma dificuldade de enquadramento de determinada situação fática às hipóteses normativas contempladas no texto constitucional, gerando uma sobreposição de tributação sobre um mesmo fato econômico, como já ocorreu com a recauchutagem de pneumáticos, que levou a União a exigir o IPI, por entender que se tratava de industrialização, e os Municípios o ISS, por entender que se tratava de prestação de serviços.

Esse é caso típico para a edição de lei complementar visando *eliminar o conflito* instaurado entre as duas unidades tributantes que se julgam competentes para tributar o mesmo fato econômico: recauchutagem de pneumáticos. Com efeito, num caso como

esse, o que fará a lei complementar não é dirimir um conflito de competência, mas eliminar a divergência sobre a natureza jurídica do fato sujeito à tributação.

Todavia, o legislador ordinário não pode querer transmutar a natureza dos fatos tributáveis a pretexto de dirimir conflitos de competência, pois isso implicaria em desvirtuamento da competência que lhe foi outorgada e conseqüente inconstitucionalidade da lei complementar editada com tal finalidade. O legislador deve cingir-se a veicular leis complementares absolutamente necessárias a boa operatividade do sistema e com o fito de eliminar dissensões sobre a natureza de determinado fato econômico.

Destarte, em tese, seria cabível a edição de lei complementar para o fim de dispor sobre a natureza jurídica das operações com *softwares*, desde que, é claro, não houvesse uma transmutação da natureza das operações, consoante o que está posto na ordem jurídica brasileira.

3. A posição do Superior Tribunal de Justiça sobre a tributação das operações com *softwares*

Inicialmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça foi firmada no sentido de que sobre a exploração econômica de programas de computador incidia o ISS, consoante se surpreende do REsp nº 39.797-9/SP (ano de 1993), relatado pelo Min. Garcia Vieira, pois decidiu a 1.^a Turma (composta pelos Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e César Asfor Rocha), por unanimidade, que:

“EMENTA: ICMS — PROGRAMAS DE COMPUTADOR — NÃO INCIDÊNCIA.

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS. Recurso improvido” (DJU 21/02/94).

Nesse mesmo sentido decidiu a Primeira Turma no Resp nº 39.457-0/SP (ano de 1994), relatado pelo Min. Humberto Gomes de Barros (participaram do Julgamento com o Min. Relator os Ministros César Asfor Rocha e Garcia Vieira):

“EMENTA: TRIBUTÁRIO — ISS — PROGRAMAS DE COMPUTADOR — LEI 7.649, ART. 27 — DECRETO-LEI 406/68, LISTA DE SERVIÇOS — ITEM 24.

1. Os Sistemas de computação, constituídos de programas, exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.

2. A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se à cobrança do ISS (item 24, da Lista de Serviços, Anexa ao Decreto-Lei 406/68).

3. Recurso desprovido” (DJU 05/09/94).

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, entretanto, ao julgar o Recurso Ordinário interposto no Mandado de Segurança nº 5.934/RJ (ano de 1996), relatado pelo Min. Hélio Mosimann, cujo julgamento teve a participação dos Ministros Peçanha Martins, Ari Pargendler e Antônio de Pádua Ribeiro, por unanimidade, firmaram entendimento de que, para efeito de tributação, há que se diferenciar os programas produzidos em grande escala dos que são feitos especialmente para determinado usuário. Na primeira hipótese, firmou entendimento de que incide ICMS e na segunda o ISS, como se surpreende da ementa que se passa a transcrever:

“EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. RE-CURSO. TRIBUTÁRIO. *SOFTWARE*. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS.

ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO.

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 serviços, sujeita ao ISS.

Cumpra distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura” (DJU 01/04/96).

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 123022/RS (ano de 1997), relatado pelo Min. José Delgado, com a participação dos Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira, portanto, com novos integrantes, mudou o entendimento anteriormente firmado pela Turma, diferenciando, para efeito de tributação, os programas produzidos em grande escala dos elaborados para atender as necessidades de determinado usuário, conforme se pode verificar da ementa que se passa a transcrever:

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

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computadores 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 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 exploradas pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do “Word 6, Windows”, etc., 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” (DJU 27/10/97).

Nota-se que não há um entendimento consolidado, no entanto, há uma inclinação no sentido de se diferenciar entre o que se tem convencionalmente denominado de *softwares de prateleira* e *sob encomenda*, para o fim e efeito de se definir se incide o ICMS ou o ISS.

4. A posição do Supremo Tribunal Federal sobre a tributação das operações com softwares

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento no sentido de que há distinção entre programas *standard* destinados a uma pluralidade de utilizadores, fabricados em massa e comercializados até em supermercado dos programas destinados ao atendimento das necessidades específicas de certo usuário ou um número determinado de usuários.

No Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, relatado pelo Min. Sepúlveda Pertence, cuja sessão foi presidida pelo Min. Moreira Alves e estiveram presentes os Ministros

Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence e Ilmar Galvão (ano de 1998), por unanimidade, decidiram que:

“EMENTA: I - Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (súm. 356).

A teor da Súmula 356, se reputa não prequestionado 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 entende-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210. Pertence, DJ 16.6.98).

II. RE questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria.

Sendo a mercadoria o objeto material da norma competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, controvérsia sobre se determinado bem constitui **mercadoria** é que 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” (DJU 11.12.98).

Nesse mesmo sentido foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 199.464-9/SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão (ano de 1999), cuja sessão foi presidida pelo Min. Moreira Alves e estiveram presentes os Ministros Sepúlveda Pertence e Ilmar Galvão (ano de 1998), cuja ementa passamos a transcrever:

“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” (30.04.99).

Desta forma, embora não haja ainda uma definição sobre a matéria, a tendência é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal venha a firmar o entendimento de que a exploração econômica dos programas de computador pode ser tributada por meio do ICMS nas operações com os denominados *softwares de prateleira* e pelo ISS nas operações com *softwares sob encomenda*.

5. A natureza jurídica das operações com *softwares*

5.1 A definição de *software*

Os programas de computador são formados por um conjunto de rotinas e instruções que são codificadas numa linguagem técnica específica capaz de viabilizar a operacionalização dos computadores. A parte física do computador (*hardware*) necessita desses comandos para que possa funcionar e atender às necessidades dos usuários desse tipo de equipamento.

Esse conjunto de comandos adquire existência física por intermédio dos mais variados suportes materiais, como disquetes, fitas magnéticas, CDs e etc. Todavia, com eles não se confundem, pois os programas resultam de trabalho intelectual desenvolvido por um profissional da área, que, conhecendo a linguagem própria para emitir comandos ao equipamento, elabora as rotinas e funções que deseja que sejam desempenhadas.

Os programas de computador em si mesmos não possuem existência física, não são bens corpóreos, mas bens imateriais. Os suportes físicos de que se utiliza o autor do programa para exteriorizá-lo não pode ser confundido com o produto intelectual consistente no conjunto de rotinas destinadas a possibilitar que o computador desempenhe as mais variadas tarefas.

Aliás, o próprio direito posto define o que são programas de computador. Nos termos do art. 1º da Lei nº 9.609, de fevereiro de 1998, estabelece que “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”.

Nota-se, portanto, que a própria lei define os programas de computador, universalmente conhecidos como “software”, como bens incorpóreos, formados por um conjunto de comandos que são vertidos numa linguagem codificada que permite ao usuário operar o computador.

5.2 Tipos de operações com software

A nosso ver há que se distinguir os diversos tipos de negócios jurídicos que são realizados com os programas de computador para que se possa equacionar o problema da tributação da exploração econômica dos *softwares*, pois, dependendo da natureza jurídica da operação, diferente será o imposto que incidirá.

Há, como é cediço, inúmeros tipos de negócios que são efetuados com programas de computador, todavia, para efeito dessa singela abordagem do tema, iremos nos cingir a examinar três deles: a) a transferência dos direitos autorais sobre determinado programa; b) a aquisição de *software sob encomenda*; c) a compra de *software padrão*.

Configurar-se-á a primeira hipótese quando o proprietário do programa transferir os direitos que detém sobre o *software*. No caso pode ser o próprio mentor intelectual do programa ou a empresa que realiza a operação de transferência do domínio, pois, conforme estabelece o art. 4º, da Lei nº 9,609, de 19 de fevereiro de 1998, “salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos”.

Tal transferência poderá ser a título gratuito ou oneroso. Se for a título gratuito caracterizará uma doação e, se for a título oneroso, denotará uma cessão de direitos sobre a propriedade da obra intelectual consistente no programa de computador. A título de exemplo pode ser citada a venda dos direitos de produção que detém a *Microsoft* sobre o programa *Windows* a uma outra empresa.

A exploração econômica feita sob a modalidade *software por encomenda* é aquela em que uma pessoa física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular. Trata-se, como é fácil perceber, de um *software* personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/ adquirente.

Neste caso, o contrato poderá prever apenas a cessão do direito de uso por determinado lapso de tempo ou a transferência do próprio direito sobre a propriedade intelectual do programa. A diferença é que, na primeira hipótese, o adquirente não poderá transferir a outrem o programa; já na segunda, ele pode, pois é detentor da propriedade do programa e não apenas do direito de uso.

Seja como for, tanto numa situação como noutra, o que caracteriza essa espécie de operação com *software* é o fato dele ser elaborado especificamente para atender às necessidades do usuário contratante. Vale dizer, não se trata de um *programa padrão* que é comercializado em grande escala, como é o caso do *Windows*.

Essa modalidade pode ser dividida em duas subespécies: a) programa original e b) programa adaptado. Na primeira subespécie, o profissional elabora um programa inédito, desenvolvido especificamente para atender às necessidades do cliente/adquirente. Na segunda, o técnico contratado parte de um *programa padrão* e o adapta às necessidades do cliente. Portanto, nesta segunda subespécie, o programa encomendado é desenvolvido a partir de outro programa existente, procedendo-se à adaptação do programa-base aos interesses do cliente que adquire o programa.

O terceiro tipo compreende as operações que são realizadas com programas de computador que têm sido rotulados de *software de prateleira*, ou seja, a exploração econômica de *programas padrões* que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos usuários adquirentes. Trata-se de um produto pronto e acabado, que é colocado à disposição dos interessados sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o *Word 2000* da *Microsoft*, que, apesar de admitir que seja configurado segundo os interesses do usuário, tais alterações estão limitadas às opções dadas pelo próprio programa, não permitindo que o usuário faça modificações na sua estrutura padrão.

5.3 A natureza jurídica das aquisições dos denominados softwares de prateleiras e softwares de encomenda

Comumente, o que ocorre nas aquisições dos denominados *softwares de prateleiras* e *softwares de encomenda* é uma transferência ao usuário do **direito de uso** do programa de computador, nada além disso. Como foi dito, pode até ocorrer a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa (depende de contrato), mas não é o mais comum.

Seja como for, entendemos que tanto na exploração econômica dos *softwares de prateleiras* quanto dos *softwares sob encomenda*, não há um negócio jurídico de transferência de mercadoria nem prestação de serviço. Trata-se de uma cessão do direito de uso dos programas de computador objeto do negócio jurídico entabulado. Veja-se que, quando

alguém se dirige a uma loja para comprar o *Windows*, em verdade não está adquirindo a propriedade daquele programa (que continua sendo do fabricante), o que o usuário faz é obter uma licença de uso (doméstico ou empresarial), que nada mais é do que uma cessão do direito de uso.

Nem sempre a transferência de um bem a terceiros por força de um contrato caracteriza-se como uma operação mercantil. Para tanto é necessário que se trate de negócio jurídico de compra e venda de um bem corpóreo colocado *in commercium*, o que não é o caso das operações realizadas com os programas de computador.

Com efeito, para que a aquisição de um *software de prateleira* se caracterizasse como uma operação mercantil seria necessário que o objeto desse negócio jurídico fosse uma mercadoria, bem corpóreo destinado ao comércio, o que não é caso, pois, como foi dito alhures, os programas de computador são bens incorpóreos, formados por um conjunto de comandos vertidos numa linguagem codificada que permite o usuário operar o computador. Não possuem existência física, são apenas *exteriorizados* por meio de bens materiais, como os CDs, disquetes e outros.

A reforçar essa ilação podemos nos socorrer do caso da aquisição de programas de computador por meio da *internet* mediante a realização de *download*, os quais são obtidos sem que seja necessária a consolidação num suporte físico (aqui entendido como CDs, disquetes e outros). Vê-se, então, que essa é uma demonstração inequívoca de que o suporte físico não pode ser confundido com o programa nele contido.

Portanto, a aquisição de um *software de prateleira* não pode ser qualificada como uma operação mercantil, pois não há uma transferência efetiva da propriedade do bem negociado e este não se constitui numa mercadoria. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse uma mercadoria.

De igual forma, quando um profissional é contratado para elaborar um programa inédito que atenda às necessidades do usuário contratante, o negócio pode consistir só na cessão do direito de uso, por prazo certo ou indeterminado, ou a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa. Tanto numa situação como noutra, a prestação de serviço é mera atividade-meio para a consecução do fim que é a elaboração do programa.

Como advertem Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meios com prestação de serviço. Salientam que o alvo de tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto e não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim; não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).³

³ “ISS — construção civil — pseudo-serviço e prestação de serviço — estabelecimento prestador — local da prestação”, In Revista de Direito Tributário, vol. 40, p. 90.

O fato tributável por meio do ISS é a prestação de serviço em caráter oneroso. *In casu*, quando o usuário contrata um profissional para confeccionar um programa de computador não está interessado no esforço físico e intelectual que será consumado com a realização do trabalho, mas no resultado: o programa segundo as especificações que pactuou.

O negócio entabulado, como dito, poderá compreender somente a cessão do direito de uso ou a cessão dos próprios direitos autorais. Com efeito, em ambas as hipóteses não há a caracterização de prestação de serviço, mas cessão de direitos, que não constitui a materialidade do ISS.

Trata-se, então, tanto a *aquisição dos softwares de prateleira* como a dos *sob encomenda*, de operação de cessão de direitos e não de operação mercantil na primeira e prestação de serviço na segunda. Nesse sentido é o que dispõe a própria Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, ao estabelecer no art. 9º, que o “uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

Inferre-se, portanto, que a exploração econômica dos denominados *softwares de prateleira e sob encomenda* caracteriza-se como cessão de direitos e não como negócio jurídico de venda de mercadoria e prestação de serviços.

6. Conclusão

O negócio jurídico consistente em *adquirir software de prateleira* não se subsume à hipótese de incidência **vender mercadoria** e, portanto, não pode ser tributado por meio do ICMS. Trata-se de negócio jurídico que tem por objeto a **cessão do direito de uso de um programa de computador padrão**, cuja transferência não pode ser qualificada como um negócio de compra e venda de mercadoria.

De igual forma, a aquisição de um *software sob encomenda* não pode ser qualificada como um negócio jurídico entabulado entre tomador e prestador de serviços que tem por objeto uma mera prestação de serviço em caráter oneroso, mas num negócio jurídico de cessão do direito de uso do programa ou a cessão da propriedade dos direitos autorais relativos ao programa encomendado.

Destarte, conclui-se que a exploração econômica dos denominados *softwares de prateleira e sob encomenda*, por caracterizar-se como uma cessão de direitos, **não está sujeita à tributação por meio do ICMS nem do ISS**. Tais negócios, por serem fatos signos-presuntivos de riqueza, poderão até vir a ser tributados pela União mediante a criação, por meio de lei complementar, no exercício da competência residual que lhe é conferida pelo art. 154, I, da Constituição Federal, de um imposto incidente sobre a cessão de direitos autorais sobre *softwares*, excluídos os que se caracterizam como livros-eletrônicos, por estarem albergados pela imunidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

Todavia, enquanto isso não ocorrer, a *aquisição* dos denominados *softwares de prateleira e sob encomenda* é figura atípica no direito tributário brasileiro, pois tais negócios jurídicos consistentes na cessão dos direitos de uso ou propriedade de programas de computador não constituem hipótese de incidência de nenhum dos impostos já instituídos.

Bibliografia:

- ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. ISS — construção civil — pseudo-serviço e prestação de serviço — estabelecimento prestador — local da prestação. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, v.40, 1987.
- BORGES, José Souto Maior. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, v.250, 1975.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 6.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____. Livro Eletrônico — Imunidade Tributária — Exegese do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal. In: MACHADO, H. de B. (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB — Informações Objetivas, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2000.
- CHIESA, Clélio. *ICMS — Sistema Constitucional Tributário — Algumas inconstitucionalidade da LC 87/96*. São Paulo, Ed. LTR, 1997.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS — Teoria e Prática*. 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 1998.
- _____. *Imposto Sobre Serviços de Comunicação*. São Paulo, Malheiros, 2000.
- TÔRRES, Heleno Taveira e GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamadas Livros Eletrônico. In: MACHADO, H. de B. (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB — Informações Objetivas, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. In: MARTINS (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v.17, 1992.

