

# A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 QUANTO À INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS SOBRE O LICENCIAMENTO E/OU CESSÃO DE DIREITO DE SOFTWARE

Ana Paula Martins Albuquerque\*

1 Introdução. 2 O ISS no ordenamento jurídico. 3 O Conceito de produtos industrializados, mercadorias e serviços. 3.1 Produto industrializado. 3.2 Mercadoria. 3.3 Serviço. 4 A lista de serviços: taxatividade? 5 Interpretação e integração da legislação tributária: observância do Direito Privado. 6 Incidência, não-incidência, isenção e imunidade do ISS. 7 *Software*: propriedade intelectual. 7.1 O objeto do Direito Autoral. 7.2 Direitos autorais no campo da informática. 7.3 Direitos patrimoniais do autor. Cessão de direitos. 8 Conclusão. 9 Referências.

## RESUMO

Com a informatização dos setores produtivos e a facilitação do acesso dos indivíduos aos microcomputadores, intensificou-se o desenvolvimento, bem como a produção dos programas de computador em todo mundo. No Brasil, o crescimento desses dispositivos eletrônicos trouxe questionamentos referentes à tributação devida nas operações mercantis envolvendo *software*. Embora a polêmica tenha se iniciado com as decisões do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, foi com o advento da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 que as discussões no que tange à incidência tributária sobre tais relações econômicas aumentaram. A referida LC nº 116/03 incluiu, no rol de atividades tributadas pelo ISS, o “*licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação*”, negócio este que faz surgir, como vínculo obrigacional, o dever de abstenção do titular do programa em relação à sua livre utilização pelo licenciado, o que encerra patente obrigação de não fazer, a qual não se trata de serviço e, portanto, afasta completamente a incidência de qualquer imposto.

---

\* Mestranda em Direito Constitucional na Universidade Federal do Ceará (UFC), Advogada, Especialista em Direito e Processo Tributários pela UNIFOR, Pós-graduanda em Contabilidade e Planejamento Tributário na UFC, Licenciada em Letras e Membro da Comissão de Estudos de Direito Tributário da OAB/CE.

**Palavras-Chave:** *Software*. Lei Complementar nº 116/2003. ISS. Licenciamento de uso. Não incidência tributária.

## 1 INTRODUÇÃO

Intensa é a controvérsia gerada em nossos Tribunais no que tange à incidência tributária sobre as relações mercantis pelas quais se adquirem os programas de computador, conhecidos por *softwares*. Os Estados, os Municípios e as empresas estabelecem uma inesgotável batalha judicial defendendo entendimentos antagônicos quanto à possibilidade dessa incidência tributária e, ainda, quanto à determinação do imposto aplicável às várias modalidades de negócios jurídicos envolvendo os referidos programas.

A polêmica surgiu a partir das decisões do STJ (2ª Turma, Mandado de Segurança nº 5934/RJ e Recurso Especial nº 216.967/SP, 1ª Turma, Recurso Especial nº 123022/RS) e STF (1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 176.626-3 e Recurso Extraordinário nº 199.464-9), nas quais foi construída uma solução, no mínimo, simplista: quando o programa for desenvolvido sob encomenda, incide o ISS. Em contrapartida, quando o programa puder ser utilizado indistintamente por qualquer interessado (o chamado programa-produto, ou *software* de prateleira), o mesmo circula como mercadoria, estando sujeito ao ICMS. Percebe-se que, seguindo a linha de raciocínio do Poder Judiciário, a tipificação tributária está condicionada ao negócio jurídico realizado, ou seja, ao produto acabado (ICMS), ao programa por encomenda, ou, ainda, adaptado ao tomador dos serviços (ISS).

Ocorre que duas alterações relevantes foram introduzidas na legislação que disciplina a matéria. A primeira remete-se à Lei nº 9.609/98, que deu tratamento mais explícito à questão dos contratos de comercialização de programas de computador (art. 9º) e a segunda alteração remete-se à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que incluiu no rol de atividades tributadas pelo ISS o “licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação”, hipótese de incidência inexistente na legislação anterior (Lei Complementar nº 56/87) que não dispunha especificamente sobre serviços de informática, apenas mencionando “processamento de dados” (item 22) e “programação” (item 23).

Por isso, ainda que nossos Tribunais Superiores tenham cristalizado esse entendimento apoiado numa leitura superficial das normas atinentes ao assunto, é preciso ter muita cautela com fórmulas jurídicas. Agrava-se, desse modo, a dúvida quanto ao enquadramento dos *softwares* negociados através de contratos escritos de licenciamento do direito de uso.

## 2 O ISS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

A Constituição Federal de 1988 não trouxe, aparentemente, inovações sobre o ISS acerca da sua denominação, como ainda da sua base de incidência.

Entretanto, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>1</sup> afirma que o imposto sofreu na Constituição vigente uma *mutação substancial*<sup>2</sup> ainda não percebida, na profundidade desejável, pelas doutrina e jurisprudência.

O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) substituiu, com a Reforma Tributária feita pela Emenda Constitucional n° 18, de 1965, o antigo imposto de indústria e profissões, que tinha, como fato gerador, o exercício de atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviço e que, na Constituição de 1891, era da competência do Estado-Membro. A Constituição de 1934 manteve a referida competência, embora tenha determinado que fosse dada aos Municípios em que é exercida a atividade econômica.

A Constituição de 1946, por sua vez, instituiu uma melhor repartição de competências e de atividades tributadas<sup>3</sup>. A Emenda n° 18 à Constituição de 1946 restringiu o campo de incidência do ISS ao feitiço até hoje conhecido como serviços. Dessa maneira, a circulação de mercadorias, industrializadas ou não, ficou dividida entre a União (IPI) e os Estados (ICM) na Constituição de 1967, emendada em 1969. Sendo assim, dispõe a Carta Magna, na redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 17 de março de 1993 e EC n° 37, de 12 de junho de 2002, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

§ 3° Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior,

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

ADCT – CF/88 (artigo acrescentado pela Emenda Constitucional n 37, de 12-6-2002):

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e II do § 3° do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

Terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968;

Não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Nos termos da nova redação, a tributação do ISS abrangeria, em princípio, todo e qualquer tipo de serviço, salvo os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que, por determinação constitucional, estão sujeitos ao ICMS (art. 155, II, CF/88). Para o completo delineamento dessa competência municipal, o texto constitucional, contudo, estabelece que os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS devem ser definidos em Lei Complementar Federal.

Definidos, por lei complementar, os serviços sujeitos ao ISS, é indispensável, de acordo com Vittorio Cassone<sup>4</sup>, um segundo ato legislativo oriundo da Câmara Municipal: lei do Município, prevendo todos os aspectos da hipótese de incidência, quais sejam: pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo. Isso porque a lei complementar tem a determinada competência de definir os serviços sujeitos ao ISS e dirimir conflitos de competência, enquanto a Lei Municipal tem a competência de instituir o tributo. A lei municipal, então, poderá adotar o inteiro teor da lista de serviços ou apenas parte dela. Não poderá, no entanto, acrescentar itens não previstos em lei complementar.

Percebe-se, assim, que não basta o Município editar lei instituindo o imposto ou especificá-lo sobre serviços de qualquer natureza. Faz-se necessário que previamente seja editada uma Lei Complementar Nacional definindo quais os serviços que tal imposto pode alcançar. Além disso, cabe a ela, também, fixar as alíquotas máximas e mínimas.

Nesse sentido, para atualizar a legislação tributária relativa ao Imposto sobre Serviços (ISS), foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que, além de outras inovações, substituiu a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, aumentando de 101 itens para 206 subitens, agrupados em 40 itens. O Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de lei complementar (RE nº 262.598, rel. Min. Ilmar Galvão, nº 60.02.2001<sup>5</sup>), sendo esse o *status* de seus dispositivos ainda vigentes. A Lei Complementar nº 56/1987 e a Lei Complementar nº 100/1999, que também versavam sobre o assunto, foram inteiramente revogadas pela Lei Complementar nº 116/2003.

Dentre esses, convém enfatizar o que está previsto no subitem “1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, cuja inclusão como atividade sujeita ao ISS aparenta carecer totalmente de fundamento jurídico.

Antes da LC nº 116/03, os Municípios fundamentavam sua tributação mediante a equiparação do *software* à locação de bem móvel, atividade (hipótese de incidência) prevista na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68<sup>6</sup>. Esse entendimento apoiava-se na definição dada pelo Código Civil de 1916, que considerava como bem móvel, para os efeitos legais, o direito do autor. O atual Código Civil não repete esse dispositivo, já que é a Lei nº 9.610/98 que disciplina integralmente a matéria concernente aos direitos autorais. O Superior Tribunal de Justiça, por

sua vez, firmou entendimento de que os direitos autorais são considerados bens móveis, podendo, assim, ser cedidos ou locados.

Contudo, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, apreciando questão ligada à incidência do ISS, concluiu pelo afastamento da tributação, não em razão de discordar que os direitos autorais se equiparam aos bens móveis, mas pelo fato de que a locação de bens móveis não possui características de um serviço e que por isso não estaria no campo de incidência do ISS.

Esse entendimento do STF embasou o veto presidencial da tributação da atividade de locação de bens móveis que, originalmente, constava do projeto de lei que deu nova redação à lista anexa à LC nº 116/03. Ocorre que, com o advento dessa lei complementar, verificou-se a inclusão de item específico para o caso de *licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*.

Para o STF, dessa forma, não é o simples fato da inclusão de determinada atividade na lista anexa à LC nº 116/03 que permite a tributação do ISS. A atividade deve se revestir das características de um serviço, pois, como já mencionado, o aspecto material do citado tributo é a “prestação de serviço”, e não o desenvolvimento de uma atividade qualquer. Para reconhecer a configuração da competência atribuída ao Município, faz-se necessário verificar o que se compreende por *serviço*.

### 3 O CONCEITO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, MERCADORIAS E SERVIÇOS

A ciência consiste em captar os lineamentos dos impostos nas normas constitucionais que estabelecem as competências tributárias e as respectivas materialidades, sendo o ponto de partida para conhecer qualquer tributo. Somente os princípios e as regras constitucionais é que possuem legitimidade de fundamentar a edição de normas inferiores, obedecendo a hierarquia normativa.

As leis e os atos administrativos têm obrigação de guardar conformidade com a Constituição Federal, respeitando os âmbitos de tributação conferidos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa maneira, constata-se que o legislador constitucional foi extremamente lacônico no tocante à previsão do IPI e do ISS, não agindo a mesma prodigalidade no que se refere ao ICMS<sup>7</sup>.

Entre os impostos que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) classifica em função da base econômica de “imposto sobre a produção e circulação”, o IPI, o ICMS e o ISS têm originado algumas divergências doutrinárias, no que se refere à incidência de um ou de outro imposto, sobre certos fatos que se situam na chamada “zona cinzenta”. E, para uma coerente adequação do fato à norma (subsunção), é fundamental que os conceitos de produto industrializado, mercadoria e serviço estejam bem elucidados.

### 3.1 Produto Industrializado

São confusos os preceitos que tratam sobre o IPI, tornando difícil a tarefa de desvendar seus aspectos nucleares, sua essência, o que não significa que seu conceito e suas características devam ser extraídas das normas inferiores à Constituição Federal.

Definir “produto industrializado” é uma tarefa árdua a que poucos juristas se aventuram. Dessa forma, questiona-se: o hermenauta tem que se fundamentar em elementos técnicos, físicos, operacionais ou a característica da industrialização deve ser compreendida em termos jurídicos? A composição do IPI obriga, necessariamente, ao exame da existência das demais materialidades dispostas na Carta Magna que com ela possa se confrontar ou delimitar seu âmbito de incidência.

Produto, no sentido comum, é o “resultado da produção, física ou mental (produtos agrícolas, produtos da indústria, produtos da imaginação). Mas, para a legislação tributária, o que importa é o conceito de produto industrializado”<sup>8</sup> (CF, art. 153, IV; CTN/66, art. 46), que é fornecido pelo próprio Código Tributário em seu art. 46, parágrafo único: “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo”, servindo-se de matéria-prima, que é a substância bruta principal e essencial com que é produzida ou fabricada alguma coisa.

O produto, pois, é posicionado no ciclo econômico (circulação econômica ou jurídica) da fonte de produção até o consumo, por meio das chamadas operações de circulação de mercadorias. Assim, pode-se entender que, enquanto a coisa se acha na disponibilidade do industrial que a produz, chama-se “produto industrializado”; colocado pelo industrial no ciclo econômico (venda, etc), é identificado como *produto industrializado* (para a legislação do IPI) e *mercadoria* (para a legislação do ICMS); chegando às mãos do consumidor final, encerra o ciclo de operações de circulação.

### 3.2 Mercadoria

“Mercadoria são as coisas móveis objetos do comércio”<sup>9</sup>. A legislação tributária não a define, aceitando esse conceito doutrinário. José Eduardo Soares de Melo<sup>10</sup>, por sua vez, afirma que, no Brasil, o conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra e venda.

Eis o motivo pelo qual, tradicionalmente, pode-se dizer que mercadoria é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente. Esse conceito, contudo, sofreu mudança constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF/88).

### 3.3 Serviço

Em sentido amplo, serviço “é o ato ou efeito de servir”<sup>11</sup>. É no interior desse conceito que se enclausura a competência municipal para a tributação dos *serviços de qualquer natureza*, dado que foi por ele que a Constituição Federal de 1988, de modo expresso, a discriminou.

Serviço, pois, é “qualquer prestação de fazer”, uma vez que “servir é prestar atividade a outrem”; é prestar qualquer atividade que se possa considerar “locação de serviços”. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim, só pode alcançar a obrigação de fazer, isto é, aquela cuja prestação é a própria atividade do locador. É, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que o prestador desenvolve (faz) em favor de terceiros.

No plano jurídico, serviço constitui-se uma obrigação de fazer, a qual é definida pelo Direito Civil. Ao distinguir a obrigação de dar e de fazer, o civilista Clóvis Beviláqua se manifesta no sentido de que:

A primeira consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais<sup>12</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>13</sup> alerta para o fato de que a lei complementar para editar normas gerais de Direito Tributário, inclusive para estruturar *os fatos geradores dos tributos e suas espécies*, como está no art. 146, III, “a”, da CF/88, não implica, obrigatoriamente, permissão para alterar as áreas tributáveis destinadas constitucionalmente às pessoas políticas, caso contrário, seria totalmente inútil a Carta Magna do país. Quanto ao ISS, todavia, nada poderia ser mais verdadeiro. Nas palavras do referido doutrinador<sup>14</sup>:

Às luzes da nova Constituição, a questão dos serviços tributáveis deve ser, necessariamente, reinterpretada. É que na CF de 67, o seu art. 24, inciso II, dizia competir aos municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em Lei Complementar”. A redação falava genericamente em serviços, sem nomeá-los. E, mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os Estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de *transporte interestadual e intermunicipal* sujeita-se ao ISS, por

expressa determinação constitucional, inclusive o do transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município). Houve, no plano constitucional, intensa mudança. Urge assumo o Poder Judiciário sua função de *intérprete da Constituição*, conferindo-lhe feição inteligível. É o caso, por exemplo, de se dar ao art. 156, III, a interpretação que decorre do seu texto.

Não se questiona o fato de que o ato de “prestar serviços”, em determinadas situações, envolve fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI. Assim, por exemplo, a oficina que conserta o automóvel, seja ele qual for, frequentemente utiliza peças prontas, que são mercadorias. São as chamadas “operações mistas”, que envolvem “serviços” (obrigações de fazer) e o fornecimento de peças. Entretanto, o dar a peça é acessório. O prestador não tem a pretensão de vender a peça e de realizar o serviço, mas, apenas, de a “consertar”, implicando a utilização delas. É a prestação do serviço. Situação semelhante aplica-se ao caso do fornecimento de comidas e bebidas em restaurantes, bares etc. O usuário não contrata a compra de uma garrafa de refrigerante ou de pizza, mas contrata o serviço (*facere*) e não uma venda (*dare*).

Prestação de serviços é, pois, a produção de utilidades (sejam materiais ou não) específicas, peculiares e inconfundíveis. A nota característica do serviço é a sua individualidade, em que “cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade, uma identidade inconfundível e irrepetível” (sic)<sup>15</sup>.

#### 4 A LISTA DE SERVIÇOS: TAXATIVIDADE?

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>16</sup> afirma que “definir é conceituar, e não ‘listar’, ‘discriminar’, pois a técnica do conceito se opõe à técnica da *lista*<sup>17</sup>, dispensando-a”. Previa o art. 24, II (Emenda Constitucional nº 1/69), que competia ao Município instituir o imposto sobre serviços não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, entregando à lei complementar a função de definí-los (e não de listá-los).

A lista surgiu depois com o Decreto-Lei nº 406/68, com a finalidade de dirimir conflitos de competências que as operações mistas estavam causando, envolvendo prestação de serviço e fornecimento de mercadorias. Em razão disso, a técnica de resolução legislativa dos conflitos envolvendo o ISS, ICMS e IPI foi a da redação de lista taxativa a respeito dos serviços tributáveis pelos municípios.

A Constituição Federal de 1988 reforça esta reserva de competência dos Estados sobre serviços não listados, implicando fornecimento de mercadorias numa sub-regra competência. Para os que aderem à tese doutrinária de que os serviços excluídos da competência municipal são apenas aqueles deferidos à competência dos Estados – transporte não estritamente municipal e comunicações –, atribui-se à questão uma solução simples. No entanto, a jurisprudência considera excluídos da competência municipal todos os serviços que não se

encontram listados.

Ocorre que a própria cláusula da Carta Magna “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II” definiu a área tributável posta à disposição dos Municípios. A Lei Complementar não pode limitar o poder do constituinte. O poder de tributar é derivado da vontade do povo, por seus representantes, reunidos em Assembléia Constituinte, que o reparte entre as pessoas políticas. Os entes políticos, em posição de isonomia, recebem da Constituição suas respectivas competências.

Posto isso, o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988 apropria em favor dos Municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Ou seja, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do Município). “A técnica da lista bloqueia o ditado constitucional e permite a excrescente e contraditória regra do art. 155, § 2º, IX, ‘b’, ter sobrevida, ainda que como aleijão”<sup>18</sup>. Sob essa análise, o doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que a missão do legislador não seria fazer lista taxativa. Seu objetivo, então, seria apenas legislar para evitar conflitos de competência entre pessoas políticas (art. 146, I, CF/88):

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Eis a razão pela qual o mencionado tributarista defende que a lista seja exemplificativa para evitar o defeito de limitar, contra a Constituição, a competência do Município. E a omissão do legislador complementar ocasionou que a jurisprudência recepcionasse a legislação complementar anterior à Carta Política de 1988. A técnica confusa da lista ainda permanece. A doutrina, ao mesmo tempo que critica, defende-a. Nesse mesmo sentido, posicionam-se os doutrinadores Alexandrino e Paulo para quem a quantidade de serviços é indefinida, uma vez que “a própria lista, em diversos itens e subitens, faz uso de expressões que obrigam à interpretação analógica”<sup>19</sup>.

Atualmente, como já visto, a Lei Complementar nº 116/03 é o assoalho do ISS, enquanto textos de normas gerais do imposto. É um diploma jurídico legislativamente imperfeito e eivado de algumas inconstitucionalidades, o que lhe renderá vida extremamente conturbada até que a jurisprudência lhe fixe os conceitos e os rumos definitivos.

O seu maior defeito é basear-se em lista de serviços tributáveis. Entram muitos serviços, outros ficam de fora e negócios jurídicos, como é o caso da locação de coisas móveis, passam a ser tributados contra orientação já firmada pelo Supremo Tribunal Federal.

## 5 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: OBSERVÂNCIA DO DIREITO PRIVADO

Não há Direito que não exija ser interpretado. A interpretação das normas, segundo Machado<sup>20</sup>, pode ser entendida, em sentido amplo, como a busca de uma solução para o caso concreto e, em sentido restrito, como a busca do significado de uma norma. Adverte, porém, que, neste último sentido, a interpretação pode ser considerada insuficiente, posto não existir, no ordenamento jurídico, uma norma para o caso que se tem a solucionar. Em consequência, para quem entenda estar diante de uma lacuna, defende a necessidade de recorrer à integração. O art. 107 do CTN, então, introduz a questão da interpretação e integração da norma tributária.

No Ocidente, geraram-se duas escolas: a da lei e a da experiência. Pela primeira, predominante na França, tem-se que a lei é a fonte, por excelência, do Direito. Entretanto, a lei é genérica, abstrata, geral, não abarcando todos os fatos da vida. O intérprete, então, é obrigado a reduzi-la para cobrir os casos ricos em minúcias. A escola da experiência, por sua vez, concentra-se nos casos para criar normas generalizantes, ocasionando o nascimento de jurisprudências de princípios, sempre inovadas por um caso novo. Esta gerou o *Common Law* na Inglaterra.

A interpretação e a integração das normas, embora sejam processos diferentes, estão interligadas. Aquela procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. Esta busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas quanto à sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa. Sendo assim, a integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como fundamento, apresenta grandes dificuldades em face ao princípio da legalidade.

Aqui no Brasil, quem faz a lei é o Poder Legislativo. Todos nós, no entanto, interpretamo-la, formulando “proposições” a respeito da norma criada pelo legislador. Ocorre que somente os juízes possuem o poder de dizer o que a norma realmente significa. Não só o poder de dizer, mas o poder de aplicá-la aos casos concretos de conformidade com o significado que adotam. A lei, portanto, tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional. No Direito Tributário brasileiro, o art. 107 não tem a pretensão de reduzir o processo interpretativo geral, mas de atribuir algumas regras pontuais.

O fato é que a discussão sobre a legislação tributária se divide entre estudiosos sustentando a interpretação em favor do fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação, e outros juristas, para quem a lei tributária deveria ser interpretada em favor do contribuinte, defendendo que a tributação é odiosa e restritiva da liberdade, bem como da propriedade. A questão é, pois, interpretativa.

As regras gerais de interpretação, comuns a todos os ramos do Direito, se aplicam, sem problemas, em matéria tributária, desde que não conflitantes com as regras especiais dispostas no CTN. Dessa maneira, o art. 107 do CTN, apesar

de dispor que “a legislação tributária será interpretada conforme disposto neste capítulo” (composta pelos arts. 107 a 112), em verdade não está excluindo as referidas regras gerais. Vanoni<sup>21</sup> acentua ser pacífica a doutrina a qual diz que as regras a serem utilizadas na interpretação das leis não podem ser consideradas inteiramente idênticas em todos os campos do Direito, devendo o intérprete levar em consideração a natureza particular das relações reguladas e as características comuns, que delas decorrem, se quiser atingir o verdadeiro entendimento do alcance da norma.

Em matéria de interpretação, quanto ao Direito Tributário, cabe registrar, inicialmente, a existência de duas correntes doutrinárias. A primeira, resultante da dicotomia entre *mens legis* (vontade da lei) e *mens legislatoris* (vontade do legislador) e defendida por Kelsen, diz que, editada a lei, ganha ela autonomia e existência própria, desvinculada da intenção do legislador, a que se dá o nome de interpretação estritamente jurídica. A segunda afirma que a interpretação deve levar em consideração aspectos extrajurídicos, tais como: a intenção do legislador averiguado pelo desenvolvimento dos trabalhos legislativos e pela exposição de motivos; os aspectos políticos, sociais e econômicos.

Com efeito, se de um lado deve-se ter presente o Direito positivo tal como posto (primado do princípio da legalidade), por outro lado nada impede que se verifiquem o histórico do processo de elaboração legislativa e as razões que levaram à aprovação do texto final da lei, embora nos defrontemos, aqui, inevitavelmente, com sérias dificuldades, já que percorrer as várias etapas e relatórios pelos quais passou o processo de elaboração da lei até sua redação final é tarefa das mais árduas, cujos elementos materiais apenas alguns obtêm. Vejamos, pois, os arts. 109 e 110 do CTN<sup>22</sup>:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O art. 109 é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisado, sobretudo em face das divergências doutrinárias a respeito da utilização, pelo Direito Tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado.

A questão da autonomia do Direito Tributário gera discussões intermináveis. Os que a defendem “dizem que os conceitos de Direito Privado não se

prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada de suas origens”<sup>23</sup>. Já os que defendem a unicidade do Direito alegam que os conceitos de Direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como em qualquer ramo da Ciência Jurídica.

A verdade é que o Direito é uno. Não há o ramo do Direito que esteja totalmente desvinculado dos demais. Há, em decorrência das peculiaridades das relações jurídicas, regras jurídicas com características especiais. Desse modo, o art. 109 do CTN, “refere-se aos *princípios gerais do Direito privado* e não às leis de Direito Privado”<sup>24</sup>. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalentes do Direito Civil, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário.

Quando a lei tributária adota, como base da tributação, institutos do Direito Privado (por exemplo, o conceito de propriedade para incidência do IPTU), essa lei fará referência nominativa ao instituto, conceito ou forma. Observa-se, então, que o art. 109, bem como o art. 110 do CTN é dirigido ao legislador infraconstitucional, e não, obviamente, ao elaborador da norma constitucional, uma vez que a Constituição pode tudo (ou quase tudo), inclusive alterar conceitos de direito privado.

O art. 110 contém uma norma de limitação no âmbito do art. 109 e especialmente da atuação do legislador fiscal. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o art. 109 lhe proíbe manipular as formas de direito privado para efeitos tributários (o que é desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo – e esta é a ressalva que se contém no art. 110 – quando essas formas do direito privado sejam utilizadas para definir ou limitar a competência tributária. Parece-nos necessária a ressalva – seja qual for a conclusão que se adote quanto ao art. 109 – de que ela vem complementar, porque caso contrário teríamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição. Se a Constituição se refere a uma figura do direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional<sup>25</sup>.

As controvérsias surgiram em razão da chamada interpretação econômica, admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, em que o intérprete deve considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Para eles, na relação jurídica tributária, há uma relação econômica subjacente e esta é que deve ditar o significado da norma.

A Emenda Constitucional nº 18/65 é reflexo disso quando passou a ter a preocupação de discriminar os impostos pelos seus aspectos econômicos. Dessa maneira, todos os impostos foram agrupados em: a) impostos sobre o patrimônio e a renda; b) impostos sobre a produção e circulação e c) impostos especiais. Essa norma inovadora, além de agrupar os tributos, atribuiu ao ISS, particularmente, uma nomenclatura econômica “imposto sobre serviços”, classificando-o, assim, enquanto imposto sobre a produção e circulação. Pode-se, diante disso, dizer, sob o aspecto econômico, que o ISS é, sim, um imposto sobre a circulação de serviços. O problema é que o conceito dado pela economia não satisfaz plenamente o conceito de serviço para fins tributários. José Eduardo Soares de Melo defende que:

Considerando que o tributo é uma entidade jurídica (amplamente constitucionalizada), os seus elementos estruturais (especialmente a materialidade) circunscrevem-se a conceitos, critérios e institutos jurídicos. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (pertinente à própria capacidade contributiva), não há sentido em conferir-se preeminência às etapas econômicas (produção, circulação e consumo), para a conceituação de serviço<sup>26</sup>.

Não se discute o fato de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é, inegavelmente, de conteúdo econômico. O que não pode, no entanto, é afastar os métodos de interpretação, assim como os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente objetivando os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. No Brasil, ainda que defendido por alguns doutrinadores, o critério econômico de interpretação das leis tributárias, no entender da doutrina majoritária, não foi acolhido pelo sistema constitucional tributário, por ofender, claramente, os princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade fechada, institutos que expressam, em nosso ordenamento jurídico, segurança jurídica.

Com efeito, se a lei, ao descrever determinada hipótese de incidência tributária, é obrigada a mencionar expressamente todos os elementos objetos da compulsoriedade (pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo), a análise desses elementos é que dirá se ocorreu ou não determinado fato gerador, e não o resultado econômico de um ato, fato ou situação. Não se pode, enfim, por meio de uma interpretação econômica, afirmar que ocorreu esse ou aquele fato gerador tributário.

É verdade que o art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o “abuso de formas do Direito Privado”, não significando permissão para a interpretação econômica dos fatos geradores pelos intérpretes. A regra endereça-se, mais uma vez, ao legislador, e não aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário).

O objetivo dos referidos artigos é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação,

segregando a partir dos conceitos de Direito Privado, já sedimentadas as fontes de receita tributária dos mesmos. Dessa maneira, mercadoria, serviço, salário etc. quando usados para articular os fatos geradores dos impostos, não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, com a finalidade de tributar realidades não previstas.

## 6 INCIDÊNCIA, NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E IMUNIDADE DO ISS

A imunidade pode ser entendida enquanto uma exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos, pessoas, expressamente prevista na Constituição Federal. Dessa maneira, do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

A temática da imunidade constitucional não tem encontrado consenso doutrinário no que se refere à sua real natureza. O conceito de imunidade não é unívoco para os doutrinadores. Ora referem-se a ela como limitação ao poder de tributar, como regra de exclusão de competência tributária, ora como espécie de não incidência de qualificação constitucional de exoneração tributária.

Tributaristas, como Aliomar Baleeiro<sup>27</sup>, por exemplo, enfatizam o aspecto de limitação constitucional do instituto: “as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de imunidades fiscais”, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, materiais ou fatos, enfim, situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais. Já para outros doutrinadores, trata-se de regra negativa de competência: as regras que vedam às entidades políticas editarem lei de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência. Criam a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva ou objetiva.

De uma forma ou de outra, aderimos ao entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>28</sup>, para quem a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. As regras de imunidade, no sentido negativo, demarcam as competências tributárias das pessoas políticas.

O grande ponto de discussão é a diferenciação existente entre os institutos da não-incidência, imunidade e isenção. O resultado final de todas elas, na verdade, é a desoneração tributária. Ocorrendo qualquer das hipóteses, não se configura a obrigação de pagar o tributo. Alguns juristas identificam todas as situações como de não-incidência em sentido amplo, referindo-se apenas a primeira como não incidência em sentido estrito. Na não incidência (em sentido estrito), o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. Não há lei criando obrigação de pagar tributo

pela ocorrência daquele fato. O fato continua sendo mero fato da vida, não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna, por isso, fato imponible.

No que tange à imunidade e isenção, para a doutrina clássica, haveria incidência (o fato é definido como hipótese de incidência pela lei tributária), mas a obrigação de pagar tributo seria afastada pela norma constitucional (no curso da imunidade) ou pela norma legal (no caso da isenção). Hoje predomina na doutrina o entendimento de que tanto para a imunidade como para a isenção, há obstáculo à própria incidência da norma da tributação. Na imunidade porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de Direito Público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e exclui a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Já na isenção, a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra da tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese de incidência da regra de tributação.

## 7 SOFTWARE: PROPRIEDADE INTELECTUAL

O Código Civil de 1916 tratava a matéria sobre criação intelectual sob a epígrafe *Da Propriedade literária, científica e artística* nos arts. 649 a 673. Tais dispositivos, entretanto, foram derogados pela Lei nº 5.988/73, recentemente substituída pela Lei nº 9.610, de 19, de fevereiro de 1998, e pela Lei nº 9.609, também de 19 de fevereiro de 1998, que regula os direitos autorais, compreendendo-se sob esta denominação os direitos do autor propriamente ditos, bem como os chamados direitos conexos.

Obviamente, as discussões sobre a colocação dos direitos do autor no campo dos direitos reais ainda persistem. Contudo, para fins didáticos, pode-se dizer que, nos direitos do autor, pontificam aqueles de cunho patrimonial ao lado dos direitos morais. Como a propriedade, ou mais propriamente, o domínio pode ter por objeto direitos corpóreos e incorpóreos, “mostra-se inafastável a inclusão desses direitos no campo patrimonial e na esfera dos direitos reais. Cuida-se, sem dúvida, de modalidade de propriedade, ao menos no que tange aos direitos patrimoniais”<sup>29</sup>.

Não se pode, na verdade, questionar a importância que esses direitos, no século XXI, alcançaram. É um campo tão vasto que não tem como ficar restrito apenas aos direitos reais:

Nesses direitos do intelecto, pontua-se a concepção meramente material, às vezes não muito clara na prática, incluindo complexo de direitos que se traduzem em produção literária, científica ou artística. Essa relação entre o autor e o objeto de sua criação, o *corpus mechanicum*<sup>30</sup>, mantém-se exclusivamente na esfera patri-

monial, enquanto não divulgada a obra pela publicação do livro, a divulgação da escultura, da película cinematográfica, da peça teatral, do programa de informática etc. Divulgado o produto da criação intelectual, podemos afirmar que passa a integrar o patrimônio da coletividade, como bem cultural. A partir de então, surge a dicotomia de direitos morais e patrimoniais a serem examinados no campo legislativo e doutrinário. Por essa razão, não se podem resumir de forma singela os direitos do autor à modalidade de propriedade. É, sem dúvida, espécie de propriedade e muito mais<sup>31</sup>.

A evolução do pensamento jurídico no século passado procurou situar as emanções do intelecto no campo dos denominados direitos da personalidade e direitos intelectuais. Os primeiros são aqueles que decorrem da pessoa humana considerada em si mesma, ou seja, valores que são inatos à natureza do Homem, como a vida, a honra, o nome, a privacidade, etc. Entretanto, em razão da amplitude de fenômenos, não há como fazer uma delimitação doutrinária acerca dos direitos de personalidade. Então, quando esses direitos são elevados ao nível do cidadão perante o Estado e assim reconhecidos pelo ordenamento jurídico nos quais estão imersos, recebem a denominação de liberdades públicas, ou direitos individuais. Nesse sentido, muitos desses direitos estão positivados no art. 5º da Constituição Federal como *Direitos e Deveres Individuais e Coletivos*. Pode-se entender que os direitos intelectuais, conhecidos como direitos autorais, são modalidades de direito da personalidade. São, pois, direitos que disciplinam a relação entre a pessoa e sua criação intelectual, de cunho pecuniário ou simplesmente moral.

Silvio de Salvo Venosa<sup>32</sup>, todavia, alerta para a necessidade de se distinguir duas espécies de criação intelectual: “uma destinada à estética, às artes, à ciência, à educação e à elevação cultural da coletividade. Outra destinada a fins utilitaristas, técnicos e de produção”. A partir dessa distinção, tem-se a definição de duas disciplinas distintas: o Direito do Autor e Direito da Propriedade Industrial. E por mais que possuam substrato comum, tais direitos possuem regulamentação diversa, uma vez que suas finalidades também são diversas, ainda que interligadas.

O fato é que, em qualquer hipótese relativa a direito autoral, o intérprete será orientado a examinar, permanentemente, dois aspectos fundamentais, quais sejam: a) manifestação direta da personalidade, enquanto direito de ordem moral, intangível, ou seja, reconhecimento da paternidade da obra, ao inédito, à integridade de criação e b) natureza real e, portanto, com cunho econômico, passível de exploração, referindo-se à publicação, reprodução, execução, tradução e divulgação de forma geral. A Lei nº 9.610/98 destaca esses dois aspectos, quando enuncia os direitos morais do autor, nos arts. 24 a 27, e os direitos patrimoniais do autor e sua duração, nos arts. 28 a 45.

## 7.1 O Objeto do Direito Autoral

A Lei nº 9.610/98, atualizando o alcance da lei revogada, procura definir com abrangência a exata extensão dos direitos autorais no art. 7º, incluindo todas as formas de criatividade humana, presentes ou futuras. Estatui esse dispositivo:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações de 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;<sup>33</sup>

O exame desse dispositivo permite deduzir que apenas o caso concreto definirá se uma obra é protegida pela lei. Afinal, o campo de criação intelectual é bastante amplo e o próprio legislador reconhece que, a cada instante, podem surgir novas manifestações do intelecto. Sílvio de Salvo Venosa<sup>34</sup> apresenta três requisitos indispensáveis para que a criação intelectual seja albergada: “criatividade, originalidade e exteriorização”. Não há, segundo ele, obra intelectual sem criação e é onde está o aspecto mais substancial do direito do autor. O segundo elemento é o da originalidade, ou seja, obra de espírito diversa de qualquer outra manifestação anterior. E, finalmente, a exteriorização é essencial, já que uma obra desconhecida ou inédita inexistente para a esfera jurídica ou para defesa de direitos morais ou patrimoniais.

## 7.2 Direitos autorais no campo da Informática

A Lei Federal nº 9.609/98, em seu artigo 1º, define *software* como:

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 técnicas digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

De acordo com a referida lei (nº 9.609/98), que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país, o *software* constitui a elaboração intelectual de um programa que possibilita a utilização de um equipamento, constituído em um sistema de funções múltiplas e que permite a distribuição de informações através de um suporte físico. Representa, no Direito de Informática, a parte dos computadores sujeita à programação, em contraposição ao *hardware*, correspondente às peças que

compõem o aparelho propriamente dito.

A idéia mais difundida sobre o *software* é que ele se compõe por dois elementos básicos: o suporte físico e o trabalho intelectual. A partir daí, consideram-se os programas de computador sob dois aspectos: primeiro, enquanto atividade intelectual, ocasionando uma prestação de serviço, representada por uma obrigação de fazer, ensejando a cobrança do imposto de competência do Município, incidente sobre serviços de qualquer natureza (ISS); segundo, o segmento físico, veiculando programas padronizados, caracterizando, dessa forma, a existência de uma mercadoria, isto é, a prestação de uma obrigação de dar coisa, a qual ensejaria a cobrança do imposto de competência do Estado, incidente sobre operações relativas à circulação dessas mercadorias, o ICMS.

### 7.3 Direitos patrimoniais do autor. Cessão de Direitos

A elaboração do programa de computador a pedido de alguém, particularmente, até se reveste das características de uma obrigação de fazer e por conseqüente se configuraria em serviço. Mas, por outro lado, depois do programa elaborado, a simples cessão para o uso não se enquadra em uma obrigação de fazer, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o programa.

De fato, a obrigação de dar jamais poderá conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta, mediante um “*facere*”. Em outras palavras, serviço se faz, não se dá. O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange operações que pressuponham obrigações de fazer. Assim, considerando os princípios e normas consagradas pela Constituição Federal, quanto à tributação, tem-se que o conceito constitucional de serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

Não integram, já se sabe, a competência municipal, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, cometidos que foram aos Estados (inciso II, do art. 155, da CF/88), assim como a atividade de locação de bens móveis, tal como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 116.121-3/SP, *in verbis*:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO – A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem mó-

vel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Assim, diante da disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração, via legislação tributária, de definições e conceitos utilizados pelo Direito Privado, *in verbis*:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Não resta dúvida de que a prestação de serviços caracteriza-se, eminentemente, por ser uma obrigação de fazer, como também o fato de que o conceito de serviço consagrado pelo texto constitucional como fato gerador da exação tem suas raízes no direito privado. Salienta-se que, apesar de o dispositivo supra, referir-se a um critério de interpretação, trata-se de uma limitação imposta ao intérprete da norma tributária, pois não caberá a alteração de conceitos e institutos consagrados em Direito Privado se estes forem recepcionados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, dos Estados e pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios.

Pode-se defender que não há fundamento jurídico para a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, pelo simples fato de essa atividade não ser um serviço. Questiona-se, então: qual seria a natureza da obrigação na atividade em estudo?

A distinção entre *software* de prateleira e programa desenvolvido sob encomenda é antiga e adotada por diversos autores estrangeiros. O equívoco, portanto, não está na distinção em si, mas na forma como a mesma é utilizada. Para nós, respectivamente, a grande distinção entre as espécies de programas acima mencionadas reside na modalidade de contratação. Em se tratando de programa sob encomenda, as partes firmam contrato de licença ou cessão de direitos de uso, cujas cláusulas são amplamente discutidas. Na segunda hipótese, a indústria adotou uma forma diversa, consubstanciada nos contratos por adesão, que terminou tornando-se padrão utilizado pela quase totalidade do mercado. Ambos são contratos de licença de uso, diferindo tão somente quanto à forma de aceitação das partes contratantes, uma expressa e outra presumida.

Os julgados que serviram de paradigma para a construção da fórmula jurídica acima criticada não atentaram para a condição excepcional disposta

no art. 9º da Lei n. 9.609/98. É preciso deixar claro que o referido dispositivo determina que o uso de programa de computador no território brasileiro será objeto de contrato de licença. Isto significa dizer que o legislador criou, expressamente, uma vinculação permanente entre o titular e o usuário de programa de computador, vínculo esse marcado pela nota essencial da obrigação de não fazer, ou seja, do titular/criador do programa permitir uso e, portanto, abster-se de interferir no livre e efetivo uso do mesmo.

Desta forma, apenas pode ser usuário de programa de computador: a) aquele que desenvolveu o programa, detendo os direitos sobre o mesmo; b) aquele que firmou um contrato de licença de uso com o respectivo titular ou c) aquele que firmou contrato de cessão de direitos com o respectivo titular, tornando-se, a partir de então, detentor dos direitos, ele próprio.

Fora dessas três hipóteses não há possibilidade de uso lícito de programa de computador no Brasil. Sendo assim, quando um indivíduo se dirige a uma loja e paga o preço do *Microsoft Windows*, por exemplo, ele está celebrando, por adesão, um contrato de licença de uso. Existirá, neste caso, uma vinculação entre o titular e o usuário e a ocorrência da hipótese estabelecida na Lei Complementar nº 116/2003. A verificação destas condições independe do fato de o programa ter sido desenvolvido sob encomenda ou estar ao alcance de todos no comércio em geral. O fato é que sempre existirá uma licença ou cessão de uso na comercialização de programa de computador. É descabido o paralelo traçado nos julgados dos nossos Tribunais, no sentido de que a comercialização de um *software* de prateleira se assemelharia à comercialização de um livro, disco ou fita de vídeo.

Ao contrário do art. 9º da Lei nº 9.609/98, não há nenhuma disposição na Lei de Direitos de Autor – Lei nº 9.610/98 – que determine que o uso de livros, discos e fitas de vídeo no Brasil está vinculado ao contrato de licença. Se a lei expressamente confere tratamento diferenciado aos programas de computador, não pode o intérprete ignorar esta distinção para efeitos tributários, tratando-os como se fossem livros, discos ou outros produtos de vinculação de produção intelectual e científica. Revela-se absolutamente descabida, para efeitos tributários, a distinção entre *software* desenvolvido sob encomenda e aquele dito de “prateleira”. Há de se verificar a ocorrência, no caso concreto, de contrato de licença ou cessão de direitos de uso.

José Eduardo Soares de Melo<sup>35</sup> demonstra que, nas *operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software*, apenas o direito de fruir ou dispor da propriedade intelectual, qual seja, patente ou direito autoral, é que é negociado. Trata-se de cessões parciais de direitos autorais entre autor (cedente) e terceiro (cessionário), sendo considerados bens móveis. Para o Direito Civil, bens móveis, “são bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem que tal movimento ou remoção altere sua substância essencial ou sua destinação econômico-social”<sup>36</sup>.

Sobre *Locação de bens móveis*, por sua vez, na mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, o Ministério das Cidades propôs, ao Presidente do Senado

Federal, veto:

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público e por inconstitucionalidade, o Projeto de Lei nº 161, de 1989 – Complementar (nº1/91 – Complementar na Câmara dos Deputados), que “Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”

O Ministério das Cidades propôs veto aos seguintes dispositivos:

Itens 3.01 da lista de serviços

Locação de bens móveis

Razões do veto

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF conclui julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão ‘locação de bens móveis’ constante no item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 56 no 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a ‘terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentidos próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável’. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de Serviços anexa ao projeto de lei complementar, ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis (In: CASSONE, 2004, p.497).

Sob essa perspectiva, se nas *operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software* não há uma obrigação de fazer, e, portanto, não há um

serviço, não existe, conseqüentemente, a incidência do imposto municipal sobre tal operação. Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>37</sup> explica que a hipótese de incidência é constituída pela descrição do fato, e que é justamente a ocorrência deste que ocasiona a incidência do dever jurídico previsto na norma jurídica tributária.

Referido negócio (licença de uso de programas de computador), enfim, faz surgir como principal vínculo obrigacional o dever de abstenção do titular do programa em relação à sua livre utilização pelo licenciado, o que encerra patente obrigação de não fazer, a qual não se trata de serviço e, portanto, foge completamente à incidência de qualquer imposto. Quanto ao ISS, porque de serviço não se trata, devendo ser reconhecida a inconstitucionalidade do item 1.05, da LC nº 116/2003. No que concerne ao ICMS, porque a operação de “aquisição” de software não configura uma compra e venda mercantil de bem móvel, a exemplo do que ocorre com livros e outros tipos de reprodução da propriedade intelectual, tanto que recebe da lei tratamento específico e diferenciado em relação àqueles. Trata-se claramente de contrato que culmina com obrigação de não fazer, a qual não constitui hipótese de incidência de nenhum desses impostos, tratando-se, pois, de operação não tributável.

## 8 CONCLUSÃO

Na área da informática, a computação exige o processamento de programas cuja elaboração requer do profissional criatividade e esforço intelectual. O programa é original em sua composição, como em sua expressão. Universalmente conhecido por *softwares*, o conjunto de processamento de dados no computador gera, tão somente, o direito de fruir da propriedade intelectual. O que há é o direito de uso da obra, não tendo fundamento a distinção realizadas pelos nossos Tribunais. É evidente a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/2003 no que se remete à incidência tributária do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação.

## 9 REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência.** 8 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Atlas, 2001.

FIUZA, César. **Direito Civil**: curso completo. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GOLÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 3.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS**: aspectos teóricos e práticos. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. **ICMS**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MOTA, Douglas. Tributação do ISS no Uso do Software. **Gazeta Mercantil, Legal & Jurisprudência**, 3 nov. 2004, p. 1.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

1 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 618.

2 Grifo do autor.

3 Ibid., p. 618.

4 CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 54.

5 ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente de. **Direito Tributário na Constituição e no STF**: teoria e jurisprudência. 8. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 209.

6 MOTA, Douglas. Tributação do ISS no Uso do Software. **Gazeta Mercantil, Legal & Jurisprudência**, 3 nov. 2004, p. 1.

7 MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: Teoria e Prática. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

8 CASSONE, op. cit., p. 479.

9 Ibid., p. 479.

10 MELO, op.cit., p. 18.

11 CASSONE, op. cit., p. 479

12 BEVILÁQUA, Clóvis [s.d] apud GOLÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 57.

13 COELHO, op. cit., p. 434.

14 Ibid., 434.

15 MELO, op. cit., p.57.

16 COELHO, op. cit., p. 619.

17 Grifo do autor.

18 Ibid., p. 621.

19 ALEXANDRINO; PAULO, op. cit., p. 209.

20 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 90.

21 VANONI [s.d] apud CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 287.

22 FABRETTI, Laudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Atlas, 2001.

23 MACHADO, op. cit., p. 94.

24 Grifo do autor.

25 CASSONE, op. cit, p. 296.

26 MELO, op. cit., p. 40.

27 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 283.

28 Idem.

29 VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 581.

30 Grifo do autor.

31 Ibid., p. 582.

32 Ibid., p. 583.

33 Grifo nosso.

34 VENOSA, op. cit., p. 586.

35 MELO, op. cit., p.61-62

36 FIUZA, César. **Direito Civil**: curso completo. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 146.

37 COELHO, op. cit., p. 185.

## THE UNCONSTITUTIONALITY OF SUPPLEMENTARY LAW 116/2003 REGARDING THE INCIDENCE OF OCCUPATION TAX (ISS) ASSOCIATED TO THE OPERATIONS OF LICENSING AND/OR ASSIGNMENT OF SOFTWARE-RELATED RIGHTS

### ABSTRACT

As the use of information technology becomes increasingly widespread in all economic sectors, and as individuals have easier access to computers and related electronic devices and technologies, the development and production of software all over the world is undergoing a noticeable growth process. In Brazil, however, controversy remains as there are still serious doubts about the lawfulness of taxation in trade operations involving software. Although the aforementioned controversy effectively begun with decisions taken at the Superior Court of Justice (STJ) and at the Federal Supreme Court (STF) of the Federative Republic of Brazil, debate on tax incidence over such operations turned more intense only after the enactment of the Supplementary Law (LC) 116, in July 31, 2003. Such legal statute included the licensing and assignment of the right of use of computer programs in the set of activities upon which Occupation Tax (ISS) incides. This measure imposed, to the holder of the rights over the software product, the duty of not doing anything as regards the free use of the program by the licensed user, a behaviour which comprises an evident obligation to refrain from doing something, which is not a service and, therefore, excludes the incidence of any tax.

**Keywords:** Software. Supplementary Law (LC) 116/2003. Occupation Tax (ISS). Licensing. Non incidence of tax.