

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE SOFTWARE

Marcio Eduardo Riego Cots

Ricardo Azevedo

1. Introdução

O presente trabalho tem como escopo o estudo da tributação sobre o licenciamento ou cessão de *software* no Brasil, após o surgimento da Lei Complementar n. 116/03, que trata da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O impacto da introdução, adoção e difusão das questões afeitas às chamadas Tecnologias da Informação tem ofertado implicações profundas no mundo moderno, com efeitos diretos sobre o Direito, e, em especial, sobre o Direito Tributário.

Na chamada “indústria” da tecnologia da informação, a produção e a comercialização de *softwares* ganham cada vez mais importância, tanto para grandes corporações multinacionais, como para pequenos criadores, quase artesanais, de programas de computadores, que movimentam muito capital e que têm posição estratégica para empresas e governos.

Somente em 2008, segundo a Associação Brasileira das Empresas de Software – ABES –, o setor da tecnologia da informação movimentou no Brasil mais de 15 (quinze) bilhões de dólares, ou seja, 0,96% (zero vírgula noventa e seis por cento) do Produto Interno Bruto brasileiro. Trata-se de

um mercado com cerca de 8.500 (oito mil e quinhentas) empresas, dedicadas ao desenvolvimento, produção e distribuição de *softwares* e de prestação de serviços, sendo que 94% (noventa e quatro por cento) são classificadas como micro e pequenas empresas¹.

Não sem motivo um dos aspectos mais discutidos atualmente pelos operadores do Direito é o tratamento jurídico conferido à tributação sobre as licenças de uso de *softwares* no Brasil, que parece não compreender a verdadeira natureza jurídica destes instrumentos.

O objetivo do presente trabalho é investigar o tratamento jurídico conferido ao licenciamento ou cessão de *softwares* no Brasil e verificar (i) a verdadeira natureza jurídica da licença e da cessão de uso de *software*; (ii) os reflexos tributários das decisões dos tribunais brasileiros, e (iii) a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a licença ou cessão de programas de computador.

Dessa forma, poderemos discorrer e percorrer analiticamente as principais teses sustentadas acerca do tratamento da tributação incidente sobre o licenciamento ou cessão de *softwares* com raciocínio lógico, apreciação objetiva e imparcial dos fatos, para, ao final, apresentar um opinião fundamentada sobre o assunto.

2. Conceito e natureza do *software*

A Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, define, em seu art. 1º, o conceito técnico de programa de computador

1. Cf. <<http://www.abes.org.br/templ3.aspx?id=306&sub=487>>. Acesso em 12.nov.2009.

como sendo (*in verbis*) “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”.

Os programas de computadores ou *softwares* são, portanto, expressões intelectuais humanas, na forma de um conjunto de instruções, formuladas através de linguagens específicas e/ou codificadas, que comandam o funcionamento de computadores ou equipamentos eletrônicos diversos ou que permitem o processamento de dados diversos nesses mesmos equipamentos.

São obras da criatividade humana, razão pela qual se constituem em bens incorpóreos ou imateriais, ainda que sejam veiculados por um meio físico, como disquetes, *compact discs*, fitas, ou por intermédio da transferência de dados por meio de veículos de comunicação, como a *internet*.

O autor português Rui Saavedra², aponta que:

[...] o que individualiza o *software* em relação aos outros instrumentos a serviço da informação é a sua natureza imaterial na medida em que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem substância tangível, e é, em si, um bem imaterial. O *software* apresenta-se, pois, como um produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo o *software* um dos chamados “bens informacionais” ou “produtos de informação”, ele não pode ser objecto duma protecção eficaz contra os actos dos não proprietários. Tal protecção só poderá relevar do Direito Intelectual, ou seja, através

2. SAAVEDRA apud RE 176626-3-SP, publ. 11.12.98.

da organização de um “direito de exclusivo” a favor daqueles que elaboram o *software*.

Assim, a existência do programa de computador e os efeitos que dela decorrem não prescindem do meio em que o mesmo é veiculado, seja mecânico ou virtual, enfatizando, dessa forma, o caráter de obra intelectual ou artística desse produto da atividade humana.

O art. 2º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabelece que aos programas de computador seja conferido o regime jurídico das obras literárias pela legislação de direitos autorais³, sendo protegidos também pelo tratamento jurídico que se dispensa aos direitos autorais na Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998⁴.

Cabe ao detentor dos direitos autorais sobre o *software*, seja pessoa jurídica ou física, o direito patrimonial para dele utilizar, fruir e dispor como desejar. Esse direito surge no nascimento da obra do próprio ato criador que resulta em direito patrimonial⁵.

Como será verificado mais adiante, o legislador, ao estabelecer a hipótese de incidência material do Imposto sobre Serviços, optou por ampliá-la às operações decorrentes de “*contratos de cessão de direitos de uso e congêneres*”, por falta de critério científico.

3. Dispõe o art. 2º, da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998: “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direito autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”.

4. O artigo 7º da Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 estabelece: “São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII – os programas de computador;”

5. BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de Autor*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 8.

Com efeito, a Lei de Proteção aos Direitos Autorais (Lei n. 9.610/98) definiu, em seu art. 49, que “os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito (...)”.

Tendo em vista a extensão do art. 49 da Lei n. 9.610/98, o legislador tributário procurou evitar brechas para que os contribuintes escapassem da tributação do ISS mediante a utilização de um ou outro instrumento contratual.

Contudo, o art. 9º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabeleceu que o uso do programa de computador somente se dará através do contrato de licença⁶.

A verdade é que existe uma distinção muito grande entre os conceitos de licença e cessão, mas que ao final pouco importa, como será demonstrado a seguir.

Denis Borges Barbosa⁷, com propriedade, equipara a licença a um contrato de locação de bens móveis, ou seja, *“a licença é precisamente uma autorização, dada por quem tem o direito sobre o software, para que uma pessoa faça uso do objeto do seu direito. Esta autorização tem um aspecto puramente negativo: o titular do software promete não empregar os seus poderes legais para proibir a pessoa autorizada do uso do objeto do seu*

6. Dispõe o art. 9º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

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

7. BARBOSA, Denis Borges. Tipos de Software, Contratos de Software e sua Tributação, 1993, Cf. <<http://denisbarbosa.addr.com/142.doc>>. Acesso em 27.nov.2009.

direito. Tem, porém, uma aspecto positivo, qual seja, o titular dá ao licenciado o direito de explorar o software, com todos os poderes, instrumentos e meios que disto decorram. Enfatizando um ou outro aspecto, os vários sistemas jurídicos vêem a licença como um contrato aproximado ao de locação de bens materiais, ou, se tomado o lado negativo, como uma promessa formal de não processar a pessoa autorizada por violação de direitos. Neste último sentido, a mais antiga tradição do direito americano e considerável tendência entre os autores jurídicos”.

Isso significa que o legislador, na Lei n. 9.609/98, pretendeu tratar da proteção a uma propriedade intelectual pronta e acabada, criada pelo autor, que dela poderá se utilizar economicamente.⁸

Por outro lado, se considera contrato de cessão de direitos aquele “por meio do qual o autor transfere, a título oneroso ou não, a outrem, um ou mais direitos patrimoniais sobre a sua criação intelectual”⁹, de forma definitiva ou provisória.

Certamente, são instrumentos de usos e consequências distintas, mas que possuem uma característica que os assemelha e sobre a qual o legislador tributário deveria ter sido mais atento, pois ambos têm a mesma natureza jurídica, que é de uma obrigação de dar.

8. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. rev., ampl., atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

9. BITTAR, *Opus cit.*, 93.

3. As decisões dos tribunais e a Lei Complementar n. 116/03

Ao longo dos anos, as decisões do Superior Tribunal de Justiça¹⁰ e do Supremo Tribunal Federal¹¹ constituíram verdadeiro dogma quando se discute a questão da tributação dos negócios envolvendo os programas de computador, ao estabelecer a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), quando o programa for desenvolvido sob encomenda, mediante o licenciamento deste, e do ICMS, quando o programa for disponibilizado para o uso indistinto de qualquer interessado (*software* de prateleira).

Ocorre que estes julgados, que serviram de paradigma para a construção da fórmula jurídica da tributação sobre a atividade econômica envolvendo *softwares*, não atentaram para a condição excepcional disposta no art. 9º da Lei n. 9.609/98 (em princípio, porque todos julgaram a questão sob a égide da Lei n. 7.646/87).

Com efeito, estas Cortes entenderam que a exploração econômica de programas de computador, mediante a outorga de contratos de cessão ou licenciamento de uso de *softwares*, para atendimento da necessidade de terceiros, caracterizaria o fenômeno da prestação de serviços, ensejando a tributação pelo ISS.

10. Nesse sentido, valham-nos as decisões do Superior Tribunal de Justiça: Recurso em Mandado de Segurança n. 5.934/RJ, Recurso Especial n. 216.967/SP, e Recurso Especial n. 123.022/RS.

11. Nesse sentido, Recurso Extraordinário n. 176.626-3 e Recurso Extraordinário n. 199.464-9.

Apenas para ilustrar, este foi o argumento adotado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, ao decidir a Solução de Consulta n. 354, de 16 de março de 2001¹²:

DECISÃO N. 354 de 16 de março de 2001
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
EMENTA: PROGRAMA DE COMPUTADOR. LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO. NATUREZA JURÍDICA. RECEITA. SERVIÇOS. Caracteriza prestação de serviço o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador e, como tal, se sujeita ao percentual aplicável à atividade de prestação de serviços em geral, na determinação do lucro presumido.
Exercício: 1996, 1997.

Como resultado desse entendimento, a Lei Complementar n. 116/03 incluiu na Lista Anexa, em seu grupo I (Serviços de Informática e Congêneres) o item 1.05 – “*licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres*”, que não constava na Lista Anexa do Decreto-Lei n. 406/68, com redação dada pelas Leis Complementares n. 56/87 e 100/99.

Ocorre que se a questão colocada neste trabalho for analisada com base nos entendimentos fornecidos pelo STF e pelo STJ, não haverá solução para a questão, na medida em que tais julgamentos refletem as disposições do Decreto-Lei n. 406/68, que não previa a figura do licenciamento ou cessão de direitos para fins de incidência do ISS.

Como será demonstrado a seguir, é possível tratar o assunto com uma abordagem mais qualificada, inclusive com base em precedentes jurisprudenciais do próprio STF, quando

12. Cf.< <http://www.decisoes.fazenda.gov.br>>. Acesso em 16.jun.2006.

do julgamento da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

4. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre o licenciamento de *software*

O legislador complementar, ao considerar o “licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres” como serviço tributável pelo ISS, pretendeu alcançar o fornecimento dos programas de computadores para terceiros que irão explorar para si ou para outrem, mediante paga ao titular ou proprietário do bem incorpóreo.

Contudo, se verificarmos o rol de serviços descritos no item “Serviços de Informática e Congêneres” da Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/03¹³, apenas o comentado item 1.05 não está plenamente alcançado pelo conceito de “*facere*”, do critério material do ISS.

Nos demais itens, vale dizer, não há uma entrega do programa de computador do prestador de serviços para o tomador do serviço, na medida em que (i) o *software* não existe durante a prestação de serviços¹⁴ e (ii), após a finalização do trabalho,

13. 1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

14. Ou, se existe, é uma versão “standard”, que necessita de uma série de programações ou definições específicas para se adequar às necessidades do tomador de serviços.

o *software*, como obra artística que é, nasce sob a propriedade do tomador do serviço.

Por outro lado, o licenciamento ou a cessão de uso não se enquadram no conceito de serviços, na medida em que se equiparam a “obrigação de dar”, como visto acima, razão pela qual é de se presumir que a inclusão do item “licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres” é inconstitucional, na medida em que fere as regras de competência tributária previstas na Constituição Federal.

Para Caio Mario da Silva Pereira¹⁵:

As “obrigações de dar” consistem “na entrega de uma coisa, seja a tradição constitutiva de direito, seja a restituição de coisa alheia ao seu dono. Com efeito, *obligatio dandi* está presente, e os escritores o repetem, como meio técnico de constituir direito real (*exempli gratia*, penhor), como para a perfeição de um contrato real (*exempli gratia*, mútuo), como ainda, na transferência de posse para criar faculdade de uso (*exempli gratia*, locação), como também na execução dos contratos translaticios de domínio (*exempli gratia*, compra e venda), já que, pelo nosso direito, somente se efetiva a transferência *inter vivos* da propriedade com a tradição da coisa móvel ou com a inscrição da imóvel.

Humberto Ávila¹⁶ aponta, com propriedade, que:

[...] quando a Constituição Federal “utiliza um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação”,

15. PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. Vol. II., p. 38.

16. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2005, Vol. 122., p. 122.

sendo que “foi exatamente essa vinculação conceitual que prevaleceu na decisão do Tribunal a respeito da incidência do imposto sobre serviços. De fato, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a instituição do imposto sobre serviços relativamente aos contratos de locação, decidiu que o conceito de serviço seria aquele previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional, qual seja, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil (esforço humano empreendido em benefício de outrem).

Ressalte-se que tal entendimento resultou no veto presidencial da tributação da atividade de locação de bens móveis, que originalmente constava na redação da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II, não definiu o fato gerador do ISS, mas apenas apontou que compete ao município instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Ora, compulsando a jurisprudência mais recente do Excelso Pretório, podemos concluir que não é a simples inclusão de um determinado negócio jurídico à Lista Anexa da Lei Complementar que regula a instituição do Imposto sobre Serviços que há de permitir a incidência deste tributo sobre a ocorrência daquela atividade.

O tributo deve incidir sobre aquela atividade que se revestir das características de um serviço, que se caracteriza como uma obrigação de fazer, ou seja, o esforço humano, físico ou intelectual, produtivo de uma utilidade para outrem.

Este entendimento decorre do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe, “*in verbis*”:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar 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.

Verifica-se que o serviço se constitui em uma obrigação de fazer, a qual é definida pelo direito civil e que difere da obrigação de dar, sendo, portanto, vedado ao legislador qualificar de serviço o que não é serviço, pois “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizado expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para limitar competências tributárias*”¹⁷, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, valham-nos os ensinamentos do mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁸, para quem a liberdade do legislador tributário encontra no art. 110 do Código Tributário Nacional um obstáculo poderoso e definitivo, pois:

É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só, já determina essa inalterabilidade.

17. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O IPI, o ICMS, o ISS e o Novo Código Civil. BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 90.

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Forense, 2002, p. 103.

Gabriel Lacerda Troianelli¹⁹ comenta que o Ministro Carlos Velloso considera o art. 110 do CTN como meramente didático e que resulta da própria delimitação da competência tributária inserida na Constituição de 1988. Assim, qualquer alteração de conceitos patrocinada pelo legislador infraconstitucional se caracterizaria como uma alteração por via reflexa da Constituição. Para algumas correntes, o legislador constitucional teria congelado, no dia 5 de outubro de 1988, conceitos como serviços, mercadoria, renda, que jamais poderão ser modificados sob pena de alteração da Constituição Federal.²⁰

Estabelecidas estas premissas, aproveitamos o escólio de Washington de Barros Monteiro que aponta como diferenciar, de forma prática, a obrigação de dar da obrigação de fazer, conforme os conceitos de direito privado²¹:

o *abstractum* da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la, previamente, a obrigação de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

A elaboração do programa de computador a pedido de alguém se reveste das características de uma obrigação de fazer e por consequência se configura em serviço. Essa atividade está prevista no item 1.04 (Elaboração de programas de computa-

19. TROIANELLI, Opus cit., p. 92

20. Dessa forma, vale a pena ressaltar que o novel Código Civil de 2002 não trouxe grandes alterações (ou talvez nenhuma) aos conceitos de direito privado, que permaneceram sendo aqueles existentes antes da promulgação da Constituição de 1988.

21. 1959, apud RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. Vol. II., p. 35.

dores, inclusive de jogos eletrônicos) da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/03.

Por outro lado, depois do programa elaborado, o licenciamento ou a cessão para o uso não se enquadra em uma obrigação de fazer, mas em uma obrigação de dar, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa pronto, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o referido programa.

Isto porque a Lei n. 9.609/98 criou, expressamente, uma vinculação permanente entre o titular e o usuário de programa de computador, razão pela qual “*apenas pode ser usuário de programa de computador (i) aquele que desenvolveu o programa, detendo os direitos sobre o mesmo; (ii) aquele que firmou um contrato de licença de uso com o respectivo titular ou (iii) aquele que firmou contrato de cessão de direitos com o respectivo titular, tornando-se, a partir de então, detentor dos direitos ele próprio*”²².

Verifica-se, por exemplo, que no caso da aquisição do chamado “*software de prateleira*”, qual seja, aquele em que diversas cópias estão disponibilizadas para o público, em geral ou especializado, e sobre o qual incide o ICMS, não se descaracterizaria a vinculação estabelecida no art. 9º da Lei n. 9.609/98 entre o titular dos direitos sobre o programa e o usuário.

Isto porque o licenciamento do *software* constitui uma parte integrante do produto comercializado, na medida em que significa a proteção dos direitos autorais do autor do programa quanto às cópias não autorizadas que eventualmente sejam geradas a partir de um único *software* comprado em lojas.

22. CASTRO, Marco Túlio de. Tributação de *Software* e a Nova Lei de ISS. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4909>>, acesso em 04.nov.05.

Aires F. Barreto aponta que, para a ocorrência da materialidade do ICMS, não basta a verificação de uma operação negocial adjetivada pela circulação, na medida em que é necessário estar-se diante de algo que possa ser qualificado como mercadoria, sendo certo que só são mercadorias os bens destinados ao comércio²³.

Nesse sentido, o *software* não poderia ser considerado mercadoria, pois não seria objeto de operação mercantil, mas de licença ou cessão de uso, por expressa dicção do disposto no art. 9º da Lei n. 9.609/98.

Não poderia o legislador, e sequer o intérprete, estender o conceito de *software* tão somente para justificar a incidência do imposto sobre circulação, pois, confrontado com a conceituação destacada no art. 9º da Lei n. 9.609/98, o uso do *software* será objeto de contrato de licença, na medida em que aquele se configura bem imaterial e não mercadoria, objeto da expressão intelectual humana, ainda que contido em um suporte físico.

Por outro lado, a jurisprudência entende pela incidência do ICMS sobre aqueles *softwares* produzidos em massa e postos à venda perante o grande público, haja vista que “*o que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para a revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda*”, sendo que, neste caso, nenhum serviço é prestado pela desenvolvedora do produto, que apenas explora comercial-

23. BARRETO, Aires F. Opus cit., p. 137.

mente o *software*, sem que, com isso, produza uma utilidade específica para outrem.

Este posicionamento da doutrina nos parece correto, eis que está em consonância com o que foi disposto acima quanto à não incidência do ISS sobre o licenciamento do *software*, tendo em vista que não se trata de serviço.

5. Conclusão

Em razão de todas as considerações, verificou-se que sendo o *software* uma obra de direito autoral, o seu licenciamento, nos termos da Lei n. 9.609/98, ou mesmo a sua cessão de direitos, não podem ser confundidos com prestação de serviços de programação ou desenvolvimento de sistemas, resultando na autorização para tributação equivocada do ISS sobre este negócio jurídico, razão pela qual é possível deduzir que o item 1.05, da Lista Anexa, da Lei Complementar n. 116/03, é inconstitucional.

O Direito Tributário tem por função primordial disciplinar normas de criação (instituição) e arrecadação de tributos, que são essenciais à sua manutenção e desenvolvimento.

Desta forma, o Estado cria tributos que deverão incidir sobre fatos jurídicos, e nunca o contrário. A criação de um fato jurídico sempre será competência do ramo do Direito competente.

Destarte, muitas vezes não foi este o procedimento adotado pelo Estado, a exemplo do que ocorreu na edição da Lei Complementar n. 116/03, que alterou os conceitos de direito privado de “licenciamento” e de “cessão de uso”, que se caracterizam como “obrigação de dar”, para “obrigação de fazer”,

tão somente com o fulcro de fazer o ISS atingir o licenciamento de uso de *software*.

Ainda que não houvesse o conteúdo mandamental do art. 110 do Código Tributário Nacional, o Estado estaria fadado à imposição lógica imposta pela hierarquia das leis que formam nosso ordenamento jurídico. Se assim não fosse, seria inútil o esforço do constituinte de 1988, se qualquer lei infraconstitucional tivesse o poder de alterar/modificar ou ainda restringir os conceitos impostos pela Carta Magna para ampliar de forma abusiva a competência de tributar oferecida às Pessoas Políticas.

Tal entendimento é o mesmo que tornou inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, prevista no Decreto-Lei 406/68, através do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121, pelo STF, razão pela qual a matéria não foi repetida na edição da Lei Complementar n. 116/03.²⁴

A decisão supracitada da Suprema Corte deixou marcas importantes no Direito Tributário, vez que trouxe inovação no entendimento que sempre foi expresso por suas Turmas, em que sempre era admitida a ampliação de conceitos jurídicos de forma a incidir em tributos.

Desta forma, é de se entender, conforme demonstram recentes julgamentos²⁵, que as empresas deste ramo comercial poderão obter a isenção no recolhimento de ISS nas operações

24. Cf. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm. Acesso em 27. nov. 2009.

25 Neste sentido: RECURSO ESPECIAL N. 329.941 - SP (2001/0067525-7) - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ISS - PROGRAMA DE COMPUTADOR - CONTRATO DE CESSÃO DE USO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO CARACTERIZADA - INCIDÊNCIA DESCABIDA - RECURSO ESPECIAL - REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA E CLÁUSULAS CONTRATUAIS - INVIABILIDADE NA VIA RECURSAL ELEITA (SÚMULAS N. 05 E 07 DO STJ) - DECISÃO DO TRIBUNAL A QUO NO MESMO SENTIDO DA ORIENTAÇÃO DO STJ (SÚMULA N. 83 DO STJ) - NÃO CONHECIMENTO.

de licença de uso e cessão de direitos de *software*, sendo possível tão somente incidir ICMS.