

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

DIEGO FELIPE DA SILVA EICH

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ISSQN
SOBRE CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE
COMPUTADOR**

Porto Alegre

2014

DIEGO FELIPE DA SILVA EICH

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ISSQN
SOBRE CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE
COMPUTADOR**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob orientação do Prof. Dr. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Jurídicas e Sociais desta Universidade.

Porto Alegre

2014

DIEGO FELIPE DA SILVA EICH

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ISSQN
SOBRE CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE
COMPUTADOR**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob orientação do Prof. Dr. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Jurídicas e Sociais desta Universidade.

Aprovado em ___ de _____ de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Adão Sergio do Nascimento Cassiano
Orientador

Professor Doutor Ígor Danilevicz

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho a minha mãe, Iara, que sempre se esforçou, com muito amor, para me dar condições para que eu realizasse todos os meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

A minha família, em especial a minha irmã, Danielle, a minha namorada, Mariane, e a sua família, pelo apoio e amor que me dão.

Aos meus ex-chefes e amigos, Diogo e Ari, pela amizade e pelo conhecimento que me transmitiram.

Aos meus amigos, em especial ao Saymon e ao Rafael, pelo apoio que há tantos anos me dão, e ao Guilherme, cuja companhia foi indispensável durante a faculdade.

Ao meu orientador, pelo amor que demonstra ter pelo Direito e por justiça, inspirando seus alunos.

RESUMO

Ante a expectativa de julgamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 688.223, o presente trabalho se propõe a analisar a constitucionalidade, ou não, da cobrança de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre contratos de licenciamento de programas de computador. Para tanto inicia com a análise das características da competência tributária em que se aborda: *i)* a necessidade da tributação pelo Estado; *ii)* a forma como a relação tributária deixou de ser relação de poder para se tornar relação jurídica; e *iii)* o modo como essa relação jurídica impõe limites ao exercício do poder de tributar pelo Estado. Após, busca-se saber se os contratos de licenciamento de programas de computador estão, ou não, abrangidos pelo âmbito constitucional do ISSQN. Desse modo, são pesquisados *i)* o conceito de serviço, *ii)* se o contrato de licenciamento de programa de computador se enquadra, ou não, no conceito obtido, e, por fim, *iii)* a forma como o Município de Porto Alegre cobra o tributo em questão e *iv)* o que se pode esperar do julgamento do Recurso Extraordinário nº 688.223, que teve repercussão geral reconhecida pelo STF.

Palavras-Chave: Imposto sobre Serviços; ISSQN; Contrato de Licenciamento de Programa de Computador.

ABSTRACT

Expecting the trial of the matter by the Supreme Court, which has recognized general repercussion of the Extraordinary Appeal No. 688,223, this study aims to analyze the constitutionality, or not, of the collection of service tax (ISS) on software license agreements. For that, it starts with the analysis of the characteristics of the tax power in which it is studied: *i)* the necessity of taxation; *ii)* how the tax relationship turned from power relationship to legal relationship; and *iii)* how this legal relationship imposes limits on the exercise of the power to tax by the State. Afterwards, it is studied whether the Constitution gives, or not, legal power for the Municipalities to collect service tax from software license agreement. For that, it is studied *i)* the concept of service, *ii)* if the software license agreement fits, or not, the obtained concept of service, and, finally, *iii)* how the Municipality of Porto Alegre collects the tax in question and *iv)* what can be expected from the judgement of the Extraordinary Appeal No. 688.223, which has had general repercussion recognized by the Supreme Court.

Keywords: Tax Services; ISSQN; Software License Agreement.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF: Constituição Federal de 1988

ISSQN: Imposto sobre serviços de qualquer natureza

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TART: Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do Município de Porto Alegre

TJRS: Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2.1	O Estado e a necessidade da tributação para a manutenção da sociedade	11
2.2	A necessidade de imposição de limites ao poder de tributar e competência tributária.	15
2.3	Conceito de competência tributária	17
2.4	Discriminação da competência tributária e âmbito constitucional do tributo	18
2.5	Importância dos conceitos utilizados nas regras de competências	21
2.5.1	Imprecisão dos conceitos e interpretação dos textos jurídicos	22
2.5.2	Supremacia constitucional	24
3	O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E OS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR	28
3.1	Conceito de serviços	29
3.2	Licenciamento de programas de computador não é prestação de serviço	42
3.3	A cobrança de ISSQN pelo Município de Porto Alegre sobre os contratos de licenciamento de programas de computador fundada em precedentes do STJ	48
3.4	STF: o acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121 e a expectativa do julgamento da Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 688.223	51
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

1 INTRODUÇÃO

O tema a ser estudado, qual seja a constitucionalidade, ou não, da cobrança de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre contratos de licenciamento de programas de computador, possui extrema relevância para Municípios e empresas, pois vive-se em um mundo cada vez mais informatizado e dependente da tecnologia. Não foi por outro motivo que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 688.223, o qual, versando sobre a mesma matéria, embora limite-se àqueles programas desenvolvidos de forma personalizada, ainda aguarda julgamento, sob o argumento de que é “questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos da causa, uma vez que as operações e contratos utilizando a cessão ou licenciamento por uso de programas de computador, em serviço personalizado, abrange quantidade significativa de empresas”.

É sabido que os Municípios encontram dificuldades de arrecadação para o financiamento de suas atividades (que incluem a promoção de direitos fundamentais) e dependem grandemente de verbas dos Estados-membros e da União, o que, inclusive, limita sua autonomia enquanto entes federativos. Todavia, é sabido, também, que a arrecadação por meio da tributação, por se tratar de uma

apropriação pelo Estado (aqui em sentido amplo, como ente tributante, visto que o imposto ora em estudo é de competência dos Municípios) de propriedade privada, limitando, portanto, o direito fundamental à propriedade – garantido no artigo 5º, inciso XXII da nossa Carta Magna –, deve obedecer rigidamente aos limites do poder que lhe foi outorgado pelo povo, representado pelo constituinte, ainda que não se deixe de reconhecer, igualmente, a responsabilidade do indivíduo pela manutenção do bem-estar da sociedade que integra.

Em face disso, o trabalho iniciará com a análise das características da competência tributária em que se abordará: *i)* a necessidade da tributação pelo Estado; *ii)* a forma como a relação tributária deixou de ser relação de poder para se tornar relação jurídica; e *iii)* o modo como essa relação jurídica impõe limites ao exercício do poder de tributar pelo Estado.

Após, analisar-se-á se os contratos de licenciamento de software estão, ou não, abrangidos pelo âmbito constitucional do ISSQN. Para tanto, será analisado *i)* o conceito de serviço, *ii)* se o contrato de licenciamento de programa de computador se enquadra, ou não, no conceito obtido, e, por fim, *iii)* a forma como o Município de Porto Alegre cobra o tributo em questão e *iv)* o que se pode esperar do julgamento do Recurso Extraordinário nº 688.223, que teve repercussão geral reconhecida pelo STF.

Impõe-se mencionar, todavia, que o objetivo do presente estudo, apesar de se tratar de um trabalho científico, não é o de encerrar o debate acerca da constitucionalidade, ou não, da cobrança de ISSQN sobre os contratos de licenciamento de software, chegando à verdade absoluta. Pelo contrário, acima de tudo, o seu desiderato é justamente de fomentá-lo, trazendo reflexões ante a expectativa do julgamento da matéria pela Corte Suprema.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Considerando-se que o objeto do presente estudo é analisar se a cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre os contratos de licenciamento de software encontra fundamento constitucional, almeja-se, neste capítulo, tecer características gerais das regras de competência tributária, fundamentais para a total compreensão da matéria. Para tanto, sem a pretensão de se esgotar o assunto, dada a extensão do tema, demonstrar-se-ão os motivos que as ensejam, quais sejam a necessidade do exercício do poder de tributar e da imposição de limites ao Estado para tal exercício. Após, estudar-se-ão o seu conceito, a forma como estipulam o âmbito constitucional dos tributos, a importância do estudo dos conceitos de que se utilizam para definir e delimitar os fatos tributáveis, bem como dos métodos de sua interpretação, e, por fim, destacar-se-á a sua supremacia sobre os textos hierarquicamente inferiores.

2.1 O Estado e a necessidade da tributação para a manutenção da sociedade

Da imprescindibilidade de uma entidade com força superior para se viver em sociedade, nasceu o Estado¹. Conforme assinala Kiyoshi Harada, para o atingimento

1 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo:

de sua finalidade, “o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública”². Antigamente, segundo esse autor, o Estado “valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desempenho de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados em guerra”, apenas substituindo tais meios de desenvolver suas atividades com o surgimento do Estado moderno, quando passou-se a exigir o pagamento “em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum”³.

O Estado moderno, conforme ensina Ricardo Lobo Torres, apresentou diferentes fases⁴. Com a crise do socialismo e dos intervencionismos estatais e a mudança dos paradigmas políticos e jurídicos, marcados pela queda do muro de Berlim, houve, porém, o fortalecimento do Estado Democrático e Social de Direito – adotado, inclusive, pelo Constituinte de 1988, conforme se depreende da leitura do Preâmbulo e dos artigos 1º, caput, 3º, incisos III e IV e 6º, da Constituição Federal⁵

Malheiros, 2013, p. 23.

2 HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 3.

3 Ibidem, p. 4.

4 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 7.

5 Conforme se depreende abaixo, devendo-se salientar que, posteriormente, foram acrescentados os direitos à alimentação e à moradia, pela nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 64/2010:

“Preâmbulo

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. **Constituição da República Federativa Brasileira promulgada em 1988**.

Disponível em:

http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/art_6_shtm.

–, que, segundo esse autor, “mantém características do Estado social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao intervencionismo no domínio social e econômico”⁶, vivendo “precipualemente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais”⁷, procurando “na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos”⁸, e equilibrando “a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade”⁹.

Disso, extrai-se, como ensina Torres, que “o Estado não tem o objetivo de enriquecer ou aumentar o seu patrimônio”¹⁰, sendo a arrecadação, portanto, imprescindível para se atingirem “certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa”¹¹, os quais são determinados de acordo com a concepção que se tenha sobre a sua finalidade. Atualmente, no nosso país, entre outros objetivos, estão elencados, no artigo 3º de nossa Constituição, os seguintes: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Em razão dessa necessidade de o Estado angariar recursos para financiar suas atividades a serem desenvolvidas de acordo com a concepção que se tenha de sua finalidade e de necessidades públicas, Hugo de Brito Machado afirma ser o tributo, inegavelmente, “a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”¹², não prescindindo dele, portanto, o nosso país, pois, como lembra o

6 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 9.

7 Ibidem.

8 Ibidem.

9 Ibidem.

10 Ibidem, p. 5.

11 Ibidem, p. 5.

12 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 24.

autor, no Brasil, vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, sendo permitido ao Estado, pela Constituição, o exercício direto da atividade econômica apenas quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei¹³.

Leandro Paulsen explica, nesse sentido, que, ao longo do último século, tornou-se mais claro que “a tributação não constitui propriamente uma concessão da sociedade em favor do Estado, tampouco uma exigência unilateral deste, mas, sim, instrumento da própria sociedade no sentido da viabilização da manutenção da máquina pública estruturada conforme os anseios desta mesma sociedade”¹⁴, de forma a chegar a afirmar que “a obrigação de pagar tributos constitui dever fundamental do indivíduo, responsável que é pela manutenção da sociedade que integra”¹⁵.

Em suma, é indubitável a imperiosidade da tributação para que se concretize o Estado Democrático e Social de Direito, previsto em nossa Constituição, o qual, como já mencionado, tem por característica, entre outras, a redução de sua intervenção na economia, dependendo precipuamente da tributação para, entre outras atividades, promover garantias e direitos individuais e sociais por meio de despesa pública.

Há, portanto, de um lado, a necessidade de o indivíduo participar da manutenção do bem-estar da sociedade que integra – de modo a outorgar ao Estado, como integrante desta, o poder de tributar, para que imponha a todos, em caráter geral, a obrigação de pagar tributos – e, de outro, a necessidade de se imporem limites ao exercício de tal poder, evitando-se arbitrariedades que possam gerar injustiças, sejam elas individuais sejam sociais, conforme se passará a estudar.

13 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 24..

14 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 19.

15 Ibidem.

2.2 A necessidade de imposição de limites ao poder de tributar e competência tributária

O poder de tributar, segundo Hugo de Brito Machado, “nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”¹⁶, tendo sua origem remota na “imposição do vencedor sobre o vencido”¹⁷. Como relação de poder, pode-se dizer que nascia, se desenvolvia e se extinguia segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tivesse sido preestabelecida, sendo comparada pelo autor a uma “relação de escravidão”¹⁸.

Leandro Paulsen destaca que “a necessidade de defesa da liberdade e da propriedade foi o motor das reações à arbitrariedade do poder”¹⁹, as quais surgiram já em 1215, na Inglaterra, quando “os barões e os religiosos impuseram a Magna Carta²⁰ ao rei John, procurando conter o seu arbítrio”²¹ e “fizeram estampar o consentimento quanto a três tributos tradicionalmente admitidos [...] e a necessidade de concílio para autorizar a cobrança de outros tributos pelo Rei”²².

Assim, já ao final da Idade Média, surgiam as reações à arbitrariedade do poder, que foram ganhando expressão durante a Idade Moderna. Em 1787, a Constituição americana estabeleceu ao Congresso, e não ao Executivo, o poder para estabelecer tributos²³. Na França, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, consignou que os tributos devem ser distribuídos entre os cidadãos e dimensionados conforme as suas possibilidades, tendo eles o direito de

16 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 27.

17 Ibidem

18 Ibidem, p. 27-28.

19 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 17.

20 José Afonso da Silva salienta que, apesar de a Magna Carta ter sido feita para proteger os privilégios dos barões e os direitos dos homens livres – lembrando que poucos eram livres à época –, tornou-se ela um “símbolo das liberdades públicas, nela consubstanciando-se o esquema básico do desenvolvimento constitucional inglês e servindo de base a que juristas, especialmente Edward Coke com seus comentários, extraíssem dela os fundamentos da ordem jurídica democrática do povo inglês” (1993, p. 140).

21 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 17.

22 Ibidem.

23 Ibidem, p. 18

avaliar a necessidade das contribuições e com elas consentir através de seus representantes²⁴.

Com isso, embora o poder de tributar continue sendo um aspecto da soberania estatal, a relação tributária deixou de ser uma simples relação de poder (imposição do vencedor, ou mais forte, sobre o vencido, ou mais fraco) para ser uma relação jurídica, que nasce, se desenvolve e se extingue segundo regras preestabelecidas, como afirma Hugo de Brito Machado²⁵, e consentidas pela sociedade por meio de seus representantes.

Passou-se, então, através da outorga constitucional da competência tributária, conforme ensina Paulsen, “a procurar compatibilizar o direito de propriedade, já então reconhecido e assegurado, com o poder do Estado de buscar recursos compulsoriamente através da exigência de transferência de uma parte da riqueza privada para os cofres públicos”²⁶.

Há, como se pode observar, uma enorme diferença entre poder de tributar e competência tributária. Como explica Hugo de Brito Machado²⁷, “poder” é do mundo dos fatos, consistindo na aptidão para realizar a vontade seja por que meio for, com, sem ou contra a lei, enquanto “competência” alberga a ideia de direito, pertencendo exclusivamente ao mundo das normas, possuindo-a apenas aquele a quem outorgada pelo Direito.

Assim, como será melhor explicado nos próximos tópicos, a outorga constitucional de competência passou a juridicizar rigidamente o poder de tributar – sendo este, portanto, o seu fim, isto é, conceder parcela de poder de tributar –, o qual só deverá ser exercido dentro dos limites consentidos pela sociedade, representada pelo constituinte originário.

24 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 18.

25 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 28.

26 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 19.

27 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 27-28.

2.3 Conceito de competência tributária

A outorga de competência, conforme ensina Hugo de Brito, se dá com a delimitação e a divisão, entre os níveis de governo, do poder de tributar quando da organização jurídica do Estado realizada por meio de sua Constituição²⁸. Nesse sentido Adão Sérgio do Nascimento Cassiano conceitua competência tributária como sendo a “parcela do poder de tributar que cada um dos entes federados recebeu do poder constituinte originário”²⁹³⁰, consistindo, portanto, nos limites, nas balizas, na dimensão para o exercício do poder de tributar³¹.

Assim, como explica Simone Rodrigues Duarte Costa, “ao mesmo tempo em que outorga permissão aos entes políticos para a instituição de tributos, a Constituição impõe limitações, tornando diminuta a atuação do legislador ordinário”³². Tais limites, como ensina o douto professor Cassiano, consistem em “campos próprios de atuação”³³, em que cada uma das pessoas a quem foi outorgada competência tributária poderá se movimentar, legislando, criando, administrando, fiscalizando e arrecadando os tributos que lhe foram cometidos pela ordem constitucional³⁴.

28 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 28.

29 Chama-se atenção, aqui, à restrição feita pelo eminente professor Cassiano à outorga de competência tributária, como sendo aquela concedida pelo poder constituinte originário, excluindo, propositalmente o constituinte derivado. Isso porque eventuais alterações na competência tributária pelo constituinte derivado poderiam acabar ou por ofender o pacto federativo (alterando, de uma forma ou de outra, a organização do Estado federal na relação entre seus entes) determinado pelo originário, ou por reduzir direitos e garantias fundamentais, ambos cláusulas pétreas. Assim, o próprio constituinte derivado estaria vinculado à competência tributária outorgada pelo constituinte originário. A inalterabilidade da competência tributária, todavia, não é unânime, lembrando Paulo de Barros Carvalho a existência de inúmeros exemplos práticos de alterações no painel de competências sem que tenha havido oposições graves (2009, p. 240). Como a matéria mereceria maior estudo, para o presente, adotamos a posição de Adão Sérgio do Nascimento Cassiano.

30 CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. Competência e poder de tributar. *In*: BERNI, Maurício Batista (Org.). **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 35.

31 *Ibidem*.

32 COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS: a LC 116/03 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 52.

33 CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. Ordenamento Jurídico Tributário. *In*: BERNI, Maurício Batista (Org.). **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 37

34 *Ibidem*, p. 35.

Há, portanto, com esses campos próprios de atuação, além de ela consistir em permissão para instituição de tributos, duas facetas da outorga constitucional de competência:

- 1) a de impor limitação horizontal na relação entre os Entes federativos, na medida em que inexistente hierarquia entre eles³⁵ e que, em regra³⁶, se veda qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro³⁷, e;
- 2) a de impor limitação vertical, na relação entre o Estado e os seus súditos, na medida em que, como ensina Paulsen, “quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito”³⁸.

É, justamente, pois, em face dessa segunda faceta que será analisada, no presente trabalho, a constitucionalidade do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

2.4 Discriminação da competência tributária e âmbito constitucional do tributo

Como já se pode observar, a Constituição, ao outorgar competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios, desenha os contornos do poder de tributar concedido pela sociedade, por intermédio do constituinte originário, a cada ente federativo. Cabe, nesse sentido, destacar-se a importante lição de Hugo de Brito Machado³⁹, *in litteris*:

35 CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. Ordenamento Jurídico Tributário. *In*: BERNI, Maurício Batista (Org.). **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 37

36 Paulo de Barros Carvalho faz importante crítica quanto à característica de privatividade da competência tributária, afirmada por alguns autores, lembrando a exceção prescrita no artigo 154, inciso II da Constituição Federal, que prevê a possibilidade de instituição do imposto extraordinário em caso de guerra externa ou de sua iminência (2009, p. 240), permitindo à União, inclusive, a invasão de sua competência tributária sobre a dos demais entes.

37 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1063.

38 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 19.

39 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 279.

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos. Em relação a impostos, ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.

Assim, denota-se que a Constituição delimita a matéria fática tributável, e, ao fazer isso, informa, segundo a já mencionada lição de Paulsen⁴⁰, que o que dela desborda não pode ser tributado. Eis, portanto, o que a doutrina chama de arquétipo, regra-matriz ou norma-padrão de incidência do tributo, como se denota da lição de Roque Antônio Carrazza⁴¹:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.

Lição importante também é a de Gustavo Masina, segundo o qual⁴²:

(...), as normas de competência dos impostos, salvo a excepcional norma de competência residual da União (art. 154, I, CRFB) construídas a partir do texto constitucional, indicam o núcleo das hipóteses de incidência dos impostos, os respectivos critérios materiais aos quais deverão se adequar as normas de imposição tributária. As normas de competência esboçam os contornos das hipóteses de incidência futuramente descritas pelo legislador ordinário, prescrevendo as características que deverão ter os fatos sobre os quais poderá recair cada um dos impostos. Em seu

40 Ver item 3.1, página 18 do presente estudo.

41 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 516-517.

42 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 65.

anteriormente consta a descrição da simples existência do respectivo Ente político. Em seu conseqüente, a permissão para que tal Ente institua determinado imposto sobre os fatos que se enquadrarem na descrição que traz em si (...).

Entende-se necessário, todavia, prestigiando-se a precisão científica, fazer pequena ressalva quanto ao fato de a Constituição, ao outorgar competência tributária, esboçar os contornos das hipóteses de incidência possíveis, lembrando-se, além da exceção dos impostos residuais mencionada por Masina, a exceção dos impostos extraordinários, permitidos em caso de guerra ou de sua iminência, para os quais se permite ampla liberdade ao legislador ordinário, conforme a lição de Hugo de Brito Machado⁴³:

“As hipóteses de incidência desses impostos extraordinários podem ser livremente estabelecidas pelo legislador, que pode extrapolar a competência tributária da União, inclusive invadir a competência tributária dos Estados e dos Municípios. A Constituição Federal não descreveu o âmbito de incidência desses impostos, outorgando absoluta liberdade ao legislador ordinário, que se deve, porém, orientar pelos critérios apontados pela ciência das finanças”.

Impõe-se, outrossim, destacar a lição de Leandro Paulsen⁴⁴, segundo a qual tais matérias fáticas de que a Constituição se utiliza para outorgar competência relativamente a determinados tributos – de modo a estabelecer seus contornos – tratam-se de bases econômicas, ou seja, de expressões de riquezas:

A competência tributária, relativamente a determinados tributos, é conferida mediante a indicação das situações reveladoras de riqueza passíveis de serem tributadas. Cuida-se de técnica de outorga de competência que restringe a tributação a determinadas bases econômicas, taxativamente arroladas.

43 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 356-357.

44 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 61.

45 No mesmo sentido, a lição de Aires Fernandino Barreto, que afirma que “é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício da capacidade contributiva”.

[...]

Os artigos 153, 155 e 156 estabelecem as bases econômicas sobre as quais cada ente político, de forma privativa, poderá instituir imposto, sem prejuízo, por certo, da competência residual e extraordinária, observados os seus requisitos próprios, nos termos do art. 154. Confere, assim, a tributação de determinadas riquezas à União (importação, exportação, renda, operações com produtos industrializados etc.), de outras aos Estados (circulação de mercadorias, propriedade de veículos automotores etc) e de outras aos Municípios (prestação de serviços de qualquer natureza etc.)

Em síntese, portanto, à exceção dos impostos residuais e extraordinários, a nossa Carta Magna fornece o campo de atuação, a amplitude, os limites do poder de tributar determinadas expressões de riquezas. Embora haja inúmeras nomenclaturas – como *i)* “regra-matriz”, dando ênfase em que todas as normas tributárias devem encontrar fundamento de validade na Constituição e *ii)* “norma-padrão de incidência”, dando ênfase à hipótese de incidência possível – prefere-se adotar, para o presente estudo, a expressão “âmbito constitucional do tributo”, de Hugo de Brito Machado, por dar ênfase à amplitude do poder de tributar conferido ao Estado pela Constituição, através das regras de competência.

2.5 Importância dos conceitos utilizados nas regras de competência

Conforme estudado no tópico anterior, as regras de competência tributária, de modo geral, estabelecem critérios materiais - ou, nas já mencionadas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁶, matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos – que conferem o âmbito do tributo, determinando os fatos tributáveis, ou seja, os fatos sob a incidência do tributo. Ao fazê-lo, conforme ensina Gustavo Masina, “teve de utilizar palavras (signos), cada qual dotada de um ou mais significados, obrigando, assim, o intérprete, a construir o sentido de cada norma constitucional”⁴⁷. Essa construção do sentido de cada norma constitucional – isto é, a

46 Conforme tópico 3.2, página 19 do presente estudo.

47 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 37.

interpretação sistemática dos textos constitucionais⁴⁸ – e a sua importância é, portanto, o que se passa a estudar.

2.5.1 Imprecisão dos conceitos e interpretação dos textos jurídicos

Como já explicado, as palavras possuem uma pluralidade de significados, levando a uma imprecisão dos conceitos. Neste sentido, impõe-se destacar a lição de Hugo de Brito Machado⁴⁹:

Desnecessário mas sempre importante é repetirmos que não existem conceitos indiscutivelmente exatos. Todos os conceitos oferecem alguma margem de imprecisão, seja porque são ambíguos, seja porque são vagos. A ambigüidade e a vagüidade ensejam sempre graves dificuldades na interpretação jurídica e podem ser consideradas as causas mais freqüentes de controvérsias em Direito.

Assim, como já foi afirmado, a determinação do âmbito do tributo dependerá da interpretação de expressões contidas na regra de competência, conforme se depreende da lição de Gustavo Masina⁵⁰:

Os conceitos constitucionais são, portanto, o resultado da interpretação de expressões postas pelo legislador constitucional no texto – não, ao invés, um sentido predeterminado. Os textos, inclusive os jurídicos e mesmo o constitucional, utilizam signos que desafiam o intérprete a deles retirar (*rectius*: construir) o adequado significado. Tal tarefa mostra-se ainda mais árdua em hipóteses nas quais é indispensável seja obtido um e apenas um único significado, como na interpretação jurídica. Os termos adotados pelo legislador constituinte, por exemplo, ao final do trabalho interpretativo, não poderão expressar diversos significados.

48 Humberto Ávila (2008, p. 30) distingue norma de texto normativo. Segundo ele, “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos”, esclarecendo que os dispositivos, por conseguinte, se constituem no objeto da interpretação, enquanto que as normas, o seu resultado.

49 MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/1083>. Acesso em: 22/10/2014.

50 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 37-38.

Neste passo, Humberto Ávila sustenta que “a atividade do intérprete não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos”⁵¹, mas em constituí-lo por meio de construção e reconstrução do seu sentido a partir de significados mínimos incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso⁵².

Assim, necessário é, como afirma Gustavo Masina, que se busque uma “adequada metodologia, capaz de orientar os passos do intérprete e conduzi-lo, de forma segura e defesa de manipulações à obtenção do significado do texto jurídico”⁵³.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ leciona que:

(...) a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador.

Assim, seguindo-se a lição acima de Paulo de Barros Carvalho, entende-se como a metodologia mais adequada a de Karl Larenz, estudada por Gustavo Masina, segundo a qual a interpretação de um conceito deve partir do sentido literal, o qual advém dos usos linguísticos⁵⁵, ou seja, parte de “traços de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem”⁵⁶, não havendo, portanto, conforme afirma o autor, construção do sentido literal pelo intérprete, mas,

51 ÁVILA, Humberto . **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 32.

52 Ibidem, p. 32-33.

53 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 38.

54 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 267.

55 Apud MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 40-41.

56 ÁVILA, Humberto . **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 32.

tão-só, constatação ou descobrimento⁵⁷. Assim, partindo-se do sentido literal (impondo-se mencionar que prevalece o sentido técnico ao sentido ordinário, na existência de ambos para o mesmo signo), deve-se considerá-lo frente ao contexto de significado para que com este guarde coerência, criando-se-lhe novos limites, para se chegar ao “sentido literal possível”, “(1) ao demandar atenção a todo o contexto, (2) ao impor haja concordância material com outros sentidos já conferidos ao mesmo signo e (3) ao considerar a sistemática externa do texto”⁵⁸. Por fim, em não se encontrando um único significado para o “sentido literal”, afirma o autor que pode o intérprete se valer de critérios teleológicos, que, em se tratando de competência tributária, seria a atribuição de parcela de poder⁵⁹.

Tem-se, portanto, mormente em relação à matéria ora estudada, que a metodologia mais apropriada seja a de se iniciar com a obtenção do sentido literal do texto constitucional que competência tributária, analisando-a, posteriormente, com o restante do sistema jurídico, para a obtenção do sentido literal possível⁶⁰. Destaca-se, outrossim, o papel de intérprete do próprio legislador infraconstitucional, que, em sua atividade legiferante, deverá observar os textos constitucionais e infraconstitucionais que, por ventura, já regulem a matéria, mantendo a coerência, a coesão e a unidade do sistema normativo.

2.5.2 Supremacia constitucional.

Conforme já visto, a regra de competência tributária estabelece a matéria fática tributável. Para tanto, utiliza-se de expressões como serviços, circulação de mercadorias, entre outras, as quais, pelas características estudadas no presente capítulo, são imprecisas, uma vez que os seus sentidos não são definidos na Constituição, como ocorre, por exemplo, no seu artigo 12, em que se define o sentido de “brasileiros natos”.

57 Apud MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 40-41.

58 Ibidem, p. 42.

59 Ibidem, p. 42-43.

60 Neste sentido, ressalta-se a lição de Humberto Ávila (2004, p. 161), que, ao conjugar certos fatores, infere a prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos, rechaçando argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação ou à importância do financiamento da saúde.

Ocorre, no entanto, que há, nas expressões constitucionais contidas nas regras de competência, conforme já afirmado, significados mínimos incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso, suficientes para que se extraia o seu sentido literal, conforme a metodologia estudada de Karl Larenz, e se inicie o estudo do âmbito constitucional tributo, ou seja, a definição e delimitação da matéria fática tributável, prevista na Constituição.

Em face disso, conforme ensina José Souto Maior Borges⁶¹, por ser ontologicamente constitucional, a regra de competência tributária é insuscetível de redução ou de ampliação pelas portas travessas da legislação complementar, cabendo destacar-se, neste sentido, a lição, abaixo transcrita, de Humberto Ávila, segundo o qual não se pode, a pretexto de concretizar o texto constitucional, menosprezar seus sentidos mínimos, na qual se pode incluir como destinatário o legislador infraconstitucional⁶²:

A conclusão trivial é a de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado. Compreender “provisória” como *permanente*, “trinta dias” como *mais de trinta dias*, “todos os recursos” como *alguns recursos*, “ampla defesa” como *restrita defesa*, “manifestação concreta de capacidade econômica” como *manifestação provável de capacidade econômica*, não é concretizar o texto constitucional. É, a pretexto de concretizá-lo, menosprezar seus sentidos mínimos. Essa constatação explica por que a doutrina tem tão efusivamente criticado algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Como se pode ver, é por meio desses sentidos mínimos que a Magna Carta impõe limites aos operadores do Direito, a partir dos quais se deve nortear o seu estudo, não sendo possível menosprezá-los. Seguindo essa linha, Humberto Ávila afirma que “a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência”⁶³, além

61 Apud REIS, Emerson Vieira. **Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 160, p. 25-34, jan. 2009.

62 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 34.

63 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 111.

de informar⁶⁴ que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vincula o intérprete aos conceitos estabelecidos direta ou indiretamente pela Constituição, já tendo sido esta Corte, várias vezes, confrontada com a questão de saber se o legislador ordinário havia transbordado dos limites conceituais traçados pela Constituição Federal ao poder de tributar.

Assim, importante é a lição de Aires Barreto⁶⁵, segundo o qual:

É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição.

(...)

Dado que nenhuma lei pode alterar a Constituição, a primeira aproximação (e mesmo a exatidão) dos temas nela disciplinados independe da legislação. Esta observação é de capital importância, a fim de que não se centre o estudo do intérprete em questões menores, distanciadas das exigências constitucionais, prejudicando, com isso, a possibilidade de compreensão do tema em análise.

Impõe-se, outrossim, destacar a lição de José Afonso da Silva, *in litteris*⁶⁶:

Nossa constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.

64 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 161.

65 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.25.

66 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 768.

Do mesmo modo, a lição de Roque Antônio Carrazza⁶⁷:

É ponto bem averiguado que a Constituição Federal ocupa, dentro do ordenamento jurídico, posição sobranceira, dando *fundamento de validade* a todos os atos emanados dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Encimando a *pirâmide jurídica*, consagra grandes princípios, que interferem de modo especial no significado, conteúdo e alcance das normas tributárias.

Realmente, essas devem harmonizar-se com os princípios fundamentais (legalidade, igualdade, justiça fiscal, segurança jurídica etc.) consagrados no Código Supremo, que, para garantia dos contribuintes, limitam e condicionam a ação de exigir tributos, reservada às pessoas políticas.

Em suma, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, enquanto tributam, encontram, na própria Constituição, perfeitamente demarcados, os caminhos que podem palmilhar. Dito de outro modo, mais técnico, a Lei Maior disciplinou, rigorosa e exaustivamente, as competências tributárias, traçando as *regras matrizes* das várias figuras exacionais, inclusive a do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Denota-se, portanto, que as regras de competência tributária se caracterizam como regras de estrutura⁶⁸⁶⁹ – o que decorre da particularidade que possui o Direito de regular a sua própria criação⁷⁰–, servindo, ao determinar o conteúdo da norma a produzir, de fundamento de validade para a criação de outras regras⁷¹, sendo inconstitucional qualquer tentativa de tributação que transcenda os sentidos mínimos determinados na norma fundamental.

67 Inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. p. 353.

68 DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 26.

69 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 638.

70 KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. Disponível em: http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/HansKelsenTeoria.pdf. Acesso em 10/11/2014.

71 Ibidem.

3 O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E OS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR

Como já se pôde observar, o âmbito das competências tributárias - à exceção da residual e da extraordinária, conferidas apenas à União - é preciso e esgotantemente balizado na Constituição Federal⁷² e, por serem elas instituídas em nível constitucional - do que decorre sua rigidez modificativa -, são fundamento de validade para a criação de demais regras, não podendo ser por estas alteradas.

Com isso, conforme já visto também, qualquer trabalho que vise a estudar se determinado fato é, ou não, tributável, deve se iniciar com a constatação dos sentidos mínimos das expressões que indicam o conteúdo material pré-estabelecido na regra de competência tributária. Assim, observa-se a seguinte regra de competência tributária⁷³, conferida aos Municípios para a instituição do imposto sobre serviços, a partir da qual se deve analisar a constitucionalidade de sua cobrança sobre os contratos de licenciamento de software, objeto deste trabalho:

72 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.26.

73 Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil (texto consolidado). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 17 nov. 2014.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Depreende-se, pois, que o âmbito constitucional do tributo – ou seja, “a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador”, conforme Hugo de Brito Machado⁷⁴ – é serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos no artigo 155, II da Constituição Federal e que estejam definidos em lei complementar.

Em face disso, tem-se como ponto de partida o estudo do sentido do signo “serviços” utilizado pela Constituição para se chegar à delimitação da matéria fática tributável e, ao final, estudar-se a natureza dos contratos de licenciamento de software, concluindo-se, ou não, pela inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre tais contratos.

3.1 Conceito de serviços.

Conforme já demonstrado, a Constituição, ao atribuir competência tributária aos Municípios, utiliza a expressão serviços de qualquer natureza para definir a matéria fática tributável. Faz-se mister, pois, o exame do alcance da definição de serviços, em respeito à supremacia constitucional, a fim de se obter o âmbito constitucional do tributo⁷⁵

Destaca-se, neste diapasão, a importante lição de Hugo de Brito Machado, no sentido de que, embora possa ser vista como ampliação do alcance da norma, a expressão “de qualquer natureza” não permite a tributação daquilo que não seja serviço⁷⁶, *in litteris*:

74 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 279.

75 MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/1083>. Acesso em: 22/10/2014.

76 Ibidem.

É certo que a expressão de qualquer natureza pode ser vista como indicativa de ampliação do alcance da referida norma. Mas é certo também que o ser de qualquer natureza o serviço não nos autoriza a entender como tal uma atividade que serviço não seja. Assim, temos de esclarecer o que se deve entender por serviço.

Desse modo, tem-se serviço como o núcleo da regra-matriz de incidência do ISSQN, cujo conceito se passa a perquirir utilizando-se a metodologia de Larenz já estudada.

Conforme já demonstrado⁷⁷, o estudo da regra de competência tributária deve partir do “sentido literal” das expressões utilizadas nos textos jurídicos, que podem advir de usos linguísticos, sejam eles comuns ou técnicos, mas prevalecendo sempre estes àqueles, em respeito ao postulado da unidade do sistema jurídico⁷⁸.

Com efeito, em razão do postulado da unidade do sistema jurídico, a melhor doutrina entende como meramente didática a disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁷⁹, pois, utilizando-se a Constituição – de modo expresso ou implícito – de institutos, conceitos e formas de direito privado, além de fazer prevalecer o uso técnico da linguagem, veda o seu tratamento diferenciado pelo legislador tributário, uma vez que isto implicaria na alteração – por vias transversas e menos rígidas – das competências tributárias nela definidas, senão veja-se a abalizada opinião de Hugo de Brito Machado⁸⁰:

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que “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

77 Ver item 2.5.1 deste estudo.

78 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 69.

79 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.

80 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 113.

Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de *mercadoria* há de ser o existente no direito comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando competências tributárias ali definidas.

Percebe-se, pois, que, utilizando-se a Constituição, expressa ou implicitamente, de institutos, conceitos e formas já definidos pelo direito privado, deve-se respeitar a unidade do sistema jurídico, fazendo-se prevalecer o uso técnico da linguagem e vedando-se a sua alteração por meio de legislação tributária, o que implicaria na modificação, por vias transversas e menos rígidas, conforme já dito, das competências tributárias nela definidas.

Assim, continuando-se a busca do sentido literal do signo “serviço”, esclarecedora é a lição de Hugo de Brito Machado⁸¹.

Na linguagem comum “serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho.” (Dicionário HOUAISS, 1ª edição, Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, pág. 2559). Na linguagem jurídica em geral, anota Maria Helena Diniz, serviço quer dizer o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva.” (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, pág. 311).

Com sua costumeira precisão, registra De Plácido e Silva:

“SERVIÇO. Do latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo.

Extensivamente, porém, e expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função.

Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou

81 MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/1244/O_ISS_e_a_Locação_ou_Cessão.pdf?sequence=1. Acesso em: 22/10/2014.

de obra material” (De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. IV, pág. 215).

Gustavo Masina destaca o fato de que, embora o vocábulo “serviço” detivesse, quando da promulgação da Carta Constitucional de 1988, múltiplos significados advindos da linguagem comum, já existia um conceito advindo dos “usos linguísticos especiais”, que se originava da interpretação à época conferida às disposições do Código Civil de 1916, recepcionado por essa nova ordem constitucional⁸².

Neste diapasão, cumpre destacar-se a esclarecedora lição de Carlos Roberto Gonçalves⁸³ a respeito daquilo que se entendia por serviço à época da promulgação do Constituição de 1988.

Num só conceito, o de *locatio conductio*, os romanos disciplinaram três espécies de contrato: *locatio conductio rerum* (locação de coisas), *locatio conductio operarum* (locação de serviços) e *locatio conductio operis* (empreitada). Sob sua influência, muitos códigos do século passado, inclusive o Código Civil brasileiro de 1916, mantiveram essa unidade conceitual.

Com efeito, este último diploma, sob o título de Locação, tratava, em três seções autônomas, da locação de coisas, da locação de serviços e da empreitada. [...]

Essa sistematização é, todavia, repelida pela doutrina e pelos códigos contemporâneos, que disciplinam de forma autônoma os contratos de prestação de serviços, de trabalho, de empreitada, de agência e de aprendizagem, reservando a palavra locação para designar unicamente o contrato que se destina a proporcionar a alguém o uso e gozo temporários de uma coisa infungível, mediante contraprestação pecuniária. Segundo preleciona Orlando Gomes, atualmente “locação é só a *de coisas*. Não é questão apenas de rigor terminológico, pois as outras espécies tradicionais de *locação* não se ajustavam perfeitamente ao conceito único a que se pretendeu reduzi-las.

82 MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 68.

83 GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 283.

Como se pode notar, havia, à época da promulgação da Constituição de 1988, três espécies enquadradas no gênero “locação”, a saber: *i)* locação de coisas, *ii)* locação de serviços e *iii)* locação de empreitada. O constituinte de 1988, todavia, optou por utilizar apenas a expressão “serviços de qualquer natureza”, de modo a excluir as outras espécies de locação, bem como tudo aquilo que não se enquadrasse no conceito jurídico de serviço.

Além disso, o Código Civil de 1916 dispunha, no artigo 1.216 da Seção II – que tratava da locação de serviços –, que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Deste modo, conforme a lição já mencionada de Hugo de Brito Machado⁸⁴ a expressão “de qualquer natureza”, não autoriza entender por serviço aquilo que não o seja, mas apenas “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante remuneração”, nos termos do antigo *Codex* civil, mantidos à totalidade no artigo 594 do atual.

Nelson Rosenvald, assim como Carlos Roberto Gonçalves, aponta a existência das três espécies de locação no Código Civil de 1916, mas destaca que o termo “locação de serviços” havia sido adotado pelo legislador por apego à tradição, tendo sido alterado pelo legislador de 2002 pelo termo “prestação de serviço”, este, mais adequado do que aquele, pois, como ensina o autor⁸⁵:

Aliás, o trabalho se insere nos direitos da personalidade do ser humano, atributo essencial que se vincula à sua própria existência, pois a partir dele se alcança o 'mínimo vital' e o 'patrimônio mínimo', que atribuem à pessoa especial dignidade e lhe permitem diferenciar-se dos objetos, que são instrumentalizados a serviço de outrem.

Como se pode ver, serviço não é, tampouco já foi, a instrumentalização de objetos em favor de outrem. Segundo Rosenvald, “serviço”, em verdade, caracteriza-se como atividade pessoal, consistindo a “prestação de serviço” obrigação assumida relativa à atividade em si, ou seja, “uma obrigação de meio em que cada fração da

84 Vide item 3.1.

85 *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 630.

atividade [fazer] representa seu adimplemento”⁸⁶.

Neste diapasão, o autor define a amplitude do conceito de “prestação serviços”⁸⁷:

A prestação de serviços compreende uma ampla gama de atividades lícitas realizadas por aquele que pratica um serviço especializado e eventual, abrangendo o exercício remunerado de um ofício (v.g., bombeiro, carpinteiro); de um profissional liberal (v.g., advogado, médico); e de empresas especializadas (v.g., dedetização, vigilância) que terceirizam serviços. Em síntese, obrigações de fazer, alcançando condutas físicas (materiais) ou intelectuais (imateriais).

Tratando-se de atividade ilícita – nesse sentido abrangendo aquela que fere os bons costumes –, o negócio jurídico será reputado nulo, a teor do art. 166, II e III, do Código Civil.

No Código Civil, a prestação de serviços alcança uma faixa residual de trabalhos que não é regulamentada pela legislação trabalhista ou estatutária, abarcando o trabalho autônomo, o eventual (v.g., biscateiro) e o trabalho levado a efeito por pessoas jurídicas. É o campo em que prepondera a autonomia privada, pois alguém livremente convencionou a sua retribuição sem se submeter às normas cogentes da legislação especial.

Conforme o que já foi dito, é possível observar que se entende por “prestação de serviço” o contrato que tenha como objeto toda atividade humana – seja ele praticado por trabalhador autônomo, eventual ou empregados de pessoas jurídicas –, lícita, mediante retribuição (que pode ser direta ou indireta) e consistente num fazer. Não consiste, pois, por exemplo, a uma simples obtenção de frutos de uma coisa, instrumentalizada em favor de outrem mediante contraprestação, o que, ainda que não a seja, mais se assemelharia à *locatio conductio rerum*, ou seja, à locação de coisas, como obrigação de dar.

Carlos Roberto Gonçalves explica que, em razão do número de relações submetidas às legislações trabalhista e consumerista, “o capítulo concernente à prestação de serviços, no Código Civil, teve sua importância diminuída, interessando mais ao prestador de menor porte, seja pessoa física ou jurídica, e ao trabalhador

86 *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 630.

87 *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 631.

autônomo, como os profissionais liberais”⁸⁸. Deste modo, segundo ele, as regras do *Codex* civil adquirem caráter residual no tratamento da matéria⁸⁹.

Ocorre que, em que pese tenha havido quebra do monopólio do Direito Civil como direito privado, suas noções fundamentais foram mantidas pelas leis especiais, de modo a não se poder afirmar que exista entre eles verdadeira autonomia substantiva. Houve, tão somente, uma ramificação do Direito Privado visando à tutela de grupos sociais merecedores de proteção especial, conforme se denota da lição de Fernando Noronha⁹⁰:

Portanto, a quadripartição Direito Civil, Comercial (ou de Empresa), Trabalhista e do Consumidor não desaparecerá. Todavia, ela não significa que os Direitos de Empresa, do Trabalho e do Consumidor possam ter verdadeira *autonomia substantiva*, ou *científica*. [...] as noções fundamentais dos Direitos de Empresa, do Trabalho (as deste, sempre na parte respeitante ao contrato de trabalho) e do Consumidor (na parte respeitante ao contrato de consumo) serão as mesmas do Direito Civil, como as de pessoa natural (física) e jurídica, de propriedade, de contrato e seus princípios fundamentais, de responsabilidade contratual, por atos ilícitos, e pelo risco. Por isso se diz que a sua autonomia nunca será científica, ou substantiva.

O mesmo se pode extrair da dicção do artigo 593 do Código Civil de 2002, dando a entender que o conceito de “prestação de serviço” é uno, embora possa se sujeitar a leis especiais visando à tutela de determinados grupos vulneráveis:

Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.

Substancialmente, portanto, a prestação de serviço regulada no Código Civil é a mesma que aquela regulada pelo Código de Defesa do Consumidor, sendo a

88 GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 335.

89 GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 335.

90 NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil**. v.1. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 698.

este remetida apenas para que se vise à ampla proteção do consumidor, conforme se depreende, também, da lição de Nelson Rosenvald⁹¹:

Outrossim, a prestação de serviço será remetida às regras do Código de Defesa do Consumidor quando o prestador se enquadrar no conceito do fornecedor habitual de serviço em suas relações com o consumidor vulnerável. Aplicam-se os arts. 2º e 3º da Lei 8.078/90 e, subsidiariamente, adotamos o Código Civil naquilo que não conflite com a legislação especial. Portanto, um serviço de marcenaria ou uma consulta médica serão simultaneamente apanhados pela regulamentação privada e consumerista.

Dentro desse contexto, o Código de Defesa do Consumidor – no artigo 3º, parágrafo 2º – define serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. Tal disposição, todavia, deve ser vista com alguma ressalva pelos estudiosos de Direito Tributário, pois nela equiparam-se a serviços atividades que juridicamente não se caracterizam como tal, de modo que essa equiparação não surte efeitos nas relações jurídico-tributárias, como é o caso das atividades de crédito e securitária, que não apenas não consistem em serviço como estão no âmbito de competência da União – nos termos do artigo 153, V, da nossa Constituição⁹² –, e não dos Municípios.

Além disso, o Código Consumerista visa à proteção de uma garantia fundamental prevista na Constituição Federal 1988, qual seja a defesa do consumidor – considerada também como princípio que rege a ordem econômica⁹³ –, devendo-se lembrar que, até 180 (cento e oitenta) dias após sua promulgação, as relações de consumo, incluindo a exploração mercantil de serviços, eram regidas tão somente pelo Código Civil, de acordo com a espécie do contrato que fosse firmado. O novo Código, especializado nas relações consumo, adotou, então, princípios

91 *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 631.

92 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

93 Conforme artigo 170, V, da Constituição Federal.

próprios visando à mais ampla proteção do consumidor, de modo a enquadrar em seu âmbito todo e qualquer fenômeno social tido como relação de consumo, em que há vulnerabilidade de um dos contratantes, para não apenas garantir a dignidade da pessoa como consumidor, como também a defesa da ordem econômica, princípios tais que, através de equiparações jurídicas, como as já mencionadas, permitem, para que atinjam seus fins, chegar-se ao conceito econômico de serviço (entendido como quaisquer bens imateriais, que se “vendem” ou são postos à disposição dos “usuários”⁹⁴), mas que não influem nos respectivos efeitos tributários, conforme os termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional⁹⁵.

Desse modo, sendo certo que o Direito é uno, o conceito de prestação serviço no Código Consumerista é substancialmente o mesmo do Direito Civil, embora aquela lei, ao mesmo tempo em que se cinja apenas aos serviços prestados em relação de consumo, autorize – de forma expressa ou pela utilização de seus princípios – equiparações jurídicas que lhe permitem atingir seu escopo específico, quais sejam a máxima tutela do consumidor e a defesa da ordem econômica. Sendo assim, para efeitos tributários, tal conceito deve ser buscado no Direito Civil, por traçar suas normas gerais – sem influência de princípios que permitam, através de tais equiparações jurídicas, a ampliação do seu alcance, como ocorre no Código de Defesa do Consumidor – evitando-se que, por vias transversas, se modifique a competência tributária outorgada pela Constituição.

Com isso, não se está a dizer que os serviços prestados no âmbito da relação de consumo não devam ter efeitos tributários. Pelo contrário, está-se a dizer que, no âmbito das relações de consumo, apenas aquilo que efetivamente se enquadre no conceito jurídico de serviços pode ser tributado, sendo necessária a busca de tal conceito no Direito Civil a uma, pois o direito é uno – sendo nele que se encontram normas gerais de direito privado –, e a duas, pois nele não há equiparações expressas ou por meio de princípios que ampliem o seu alcance àquilo que não o seja.

94 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.302.

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

Do mesmo modo, à exceção da existência de subordinação hierárquica entre empregado e empregador, não há, na essência, segundo Rosenvald, distinção entre o contrato de trabalho e a prestação de serviços civil, mas tão somente a “especialização da matéria com legislação adequada e consubstanciada em normas de ordem pública para a proteção social do contrato de trabalho”⁹⁶. Essa afirmativa, portanto, em conjunto com o que já foi dito, demonstra a unidade do direito, embora seja justamente em razão dessa diferença, ausência de autonomia, que o serviço prestado em relação de emprego não produz efeitos tributários, por haver ausência de exploração mercantil de serviços, ou seja, ausência de base econômica em que, conforme a lição de Leandro Paulsen já estudada, consiste a matéria fática tributável⁹⁷, impondo-se salientar, ainda, que, embora reconheça que a tributação deva recair sobre a atividade econômica de prestação de serviços⁹⁸, este autor afirma que não se deve negar vigência ao já mencionado artigo 110 do Código Tributário Nacional na análise das possibilidades semânticas e sintáticas da competência tributária⁹⁹, mesmo porque, como já foi afirmado, tal dispositivo é meramente didático e decorre do postulado da unidade do Direito.

Diante de tudo o que já foi exposto, pode-se concluir que, em razão do postulado da unidade do Direito, em que pese o fim do monopólio do Direito Civil como direito privado, é nele que se encontram as noções fundamentais para que se obtenha o conceito (jurídico) de serviço. Como se pode denotar também, as alterações realizadas no Código Civil de 2002 demonstram que, como conceito geral de direito privado, prestação de serviço se trata de atividade humana - consistente num fazer (prestar serviço) em favor de terceiro, cuja obrigação seja, portanto, cada fração da atividade em si – seja ela praticada por trabalhador autônomo, eventual ou empregados de pessoas jurídicas – lícita, remunerada (para que inclusive adquira relevância jurídica) e, para que produza efeitos tributários, deve ser prestado como exercício de atividade econômica¹⁰⁰, impondo-se frisar, portanto, característica que

96 *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 630.

97 Vide tópico 2.4 do presente trabalho.

98 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 61.

99 *Ibidem*.

100 Segundo a Subcomissão Técnica para a CNAE – Subclasses, vinculada à CONCLA - Comissão Nacional de Classificação, atividade econômica consiste na combinação de recursos – mão-de-

Ihe é essencial, qual seja a relevância jurídica e econômica.

De outro lado, tais alterações ocorridas no Código Civil de 2002 demonstram, também, que “prestação de serviço” – em que pese o inadequado tratamento conferido pelo Código Civil de 1916 – em nada se assemelha com “locação de coisas”, em que, segundo o disposto nos artigos 565 e 1.188, respectivamente a cada um desses códigos, “uma das partes se obriga a ceder à outra [obrigação de dar], por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. Esta, portanto, trata-se de mera obtenção de frutos da coisa, sem que haja qualquer esforço humano, não se enquadrando no conceito jurídico de serviço, mas apenas em seu conceito econômico, não produzindo efeitos tributários para fins de incidência do imposto ora em estudo.

Tal entendimento ganha amparo na lição de Aires Fernandino Barreto¹⁰¹, que também rechaça a possibilidade de utilização do conceito econômico de serviço, senão veja-se:

Para os partidários dessa tese, portanto, o ISS teria seus limites fixados em razão desse amplo conceito, que deitaria raízes na economia. Para essa corrente, o conceito de serviço seria econômico e não jurídico.

Esse entendimento é que justificaria e autorizaria incidência do imposto sobre atividades como a de locação de bens móveis, porquanto apesar de não haver, no caso, nenhuma prestação de serviço, nenhum fazer, a incidência dar-se-ia pela singela circunstância de estar-se diante de serviço que se “vende”, ainda que se não o preste.

Os defensores dessa postura não explicam, porém, o seguinte: se assim é, por que o tributo haveria de ser devido no local do estabelecimento “prestador” (que tanto defendem como critério de determinação do local – Município – em que ocorre o aspecto espacial da hipótese de incidência)? Em outras palavras, aprovam e aplaudem o critério de considerar-se devido o ISS no Município em que se localiza o estabelecimento “prestador”, mas se recusam que o ISS incida somente sobre a “prestação”! Como conciliar essa posição? Se admitem que o tributo não incide só sobre a prestação,

obra, capital, matérias primas e serviços – associada a um processo produtivo, que permite a produção de bens ou serviços, num determinado período. In: <http://subcomissaocnae.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=10>. Acesso em 04/12/2014.

101BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.302.

como considerá-lo devido no (local do) estabelecimento “prestador”?

Tais incongruências são reflexos da importação das soluções vigentes no Mercado Comum Europeu, que, por óbvio, em nada atinam com o nosso sistema constitucional-tributário.

Por fim, o autor afirma que constitui o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços “a conduta humana (prestação de serviços) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”¹⁰². Desse modo, perfilha-se ao entendimento de tributaristas como José Eduardo Soares de Melo¹⁰³ – que também será adotado neste trabalho –, segundo o qual:

O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado.

A adoção a esse entendimento, para o presente trabalho se dá em razão de que, como já mencionado, não é qualquer serviço que pode ser tributado, mas apenas aqueles que tenham relevância jurídica, de modo a excluir, por exemplo, o serviço gratuito, visto que apenas aqueles em que se exige retribuição (direta ou indireta), pressupondo a existência de um negócio jurídico (que pode ser escrito ou verbal), adquirem importância para o ordenamento a ponto de serem regidos pelo Direito Privado. Como o Direito é uno, só há um conceito de prestação de serviço juridicamente relevante, que compreende, nos termos da lição acima, um negócio jurídico (não solene¹⁰⁴) pertinente a uma obrigação de “fazer” (adimplida a cada fração da atividade em si), mediante retribuição, excluindo-se, para que tenha efeitos tributários, os serviços prestados em relação de emprego, em virtude de se exigir sejam realizados no exercício de atividade econômica.

102BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.302.

103PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 339.

104GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 337.

Assim, prosseguindo-se a metodologia de Larenz, estudada por Masina, deve-se perquirir o sentido literal possível de “serviço”, frente ao “contexto de significado”, que exige, segundo este autor, “que haja concordância entre os sentidos atribuídos ao mesmo signo e também coerência na compreensão de todo o discurso formado dentro de um mesmo sistema”¹⁰⁵. Ocorre, porém, que a busca do sentido literal possível através da análise sistêmica dos dispositivos constitucionais adquire maior relevância diante, por exemplo, da primeira faceta da outorga de competência tributária mencionada no item 2.3, qual seja a de impor limitação horizontal entre os Entes tributantes, senão veja-se a lição do autor¹⁰⁶:

De acordo com Larenz, o “contexto de significado” exige que haja concordância entre os sentidos atribuídos ao mesmo signo e também coerência na compreensão de todo o discurso formado dentro de um mesmo sistema. Dessa maneira, estando-se diante de um sistema tributário marcado por rígidas definições de conteúdo, a partir das quais se garante a cada ente político e apenas a ele a criação de impostos sobre fatos que se enquadre nas descrições (generalizações) advindas da interpretação dos signos postos pelo legislador constitucional, parece evidente que não pode haver coincidência de sentido entre os signos utilizados em uma e outra regra de competência. [...]

Assim, o autor, guiando-se pela metodologia de Larenz, continua seu estudo destacando¹⁰⁷ *i)* a necessidade de se diferenciar os conceitos utilizados em cada regra de competência tributária, ou seja, mercadoria de serviços, produtos industrializados de serviços etc., bem como *ii)* a incidência, ou não, do imposto ora estudado sobre os serviços públicos (prestados pela administração pública direta ou por delegação a empresas, constituídas sob regime de direito privado). Todavia, *i)* não pretende o presente trabalho indicar qual imposto deva incidir sobre os contratos de licenciamento de programas de computador, tampouco *ii)* estudar a incidência de ISSQN sobre os serviços públicos, ou mesmo *iii)* as imunidades previstas no texto constitucional, que também seriam analisadas nesta etapa, a fim

105MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 71.

106Ibidem.

107Ibidem, p. 71-77.

de excluir do sentido literal possível – e conseqüentemente da norma que atribui competência tributária – aquelas atividades que, embora se enquadrassem no sentido literal de “serviço”, estariam, em razão do contexto, imunes à incidência do imposto e, dessa forma, estariam dentro de outra norma, a que proíbe o exercício do poder de tributar.

Desse modo, como o primeiro requisito para que o ISSQN incida sobre os contratos de licenciamento de programas de computador é saber se estes configuram, ou não, prestação de serviços – cujas características já foram vistas na busca do sentido literal de serviço – analisar-se-á, primeiramente, a natureza desses contratos. Sendo a resposta negativa, sequer se terá de confrontá-la com os demais dispositivos constitucionais.

3.2 Licenciamento de programas de computador não é prestação de serviço

Conforme já mencionado, para se analisar a constitucionalidade, ou não, da cobrança de ISSQN sobre os contratos de licenciamento de programas de computador, é necessário, antes de tudo, entender o que se pode compreender como serviço, base econômica escolhida pelo constituinte de 88 ao outorgar competência tributária ao Município para exigência do referido imposto. Após, deve-se estudar se aquilo que se pretende tributar se enquadra, ou não, no conceito obtido, de modo que, se já não estiver enquadrado no sentido literal de serviço, estará, por conseguinte, fora do sentido literal possível do referido signo (mais restrito que aquele), motivo pelo qual, antes de estudá-lo, passa-se a analisar a natureza dos contratos de licenciamento de programas de computador, iniciando-se, porém, pelo conceito e pela natureza jurídica conferidos a tais programas.

O conceito de programa de computador é encontrado no artigo 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 da seguinte forma:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A natureza jurídica conferida pelo ordenamento ao programa de computador, a despeito de certas discussões doutrinárias¹⁰⁸, é de direito autoral, conforme se denota do artigo 2º da mencionada lei:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

Do mesmo modo é o entendimento esposado pela Ministra do Superior Tribunal de Justiça Nancy Andrighi, que assim dispôs em seu voto quando do julgamento do Recurso Especial nº 443119¹⁰⁹:

O software, ou programa de computador, como disciplinado em leis específicas (9.609/98 e 9.610/98), possui natureza jurídica de direito autoral (trata-se de 'obra intelectual', adotado o regime jurídico das obras literárias), e não de direito de propriedade industrial.

Esse entendimento resulta não apenas da exegese literal dos arts. 7º, inc. XII da Lei no. 9.610/98 e 2º da Lei no. 9.609/98 e das expressivas contribuições de diversos doutrinadores, mas também da interpretação, a contrario sensu, do dispositivo da lei de propriedade industrial (Lei no. 9.279/96, art. 10, inc. V) que afasta a possibilidade jurídica de se requerer a patente de programa de computador, por não o considerar seja invenção, seja modelo de utilidade.

Se o direito de propriedade industrial, como positivado no Brasil, expressamente rechaça proteção ao software, não resta outra solução senão a de aceitá-lo enquanto modalidade de direito de

108GROSSI, Bernardo Menicucci. **Introdução às patentes de software**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/4823-4816-1-PB.htm>>. Acesso em 10/11/2014.

109REsp 443.119/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 08/05/2003, DJ 30/06/2003,.

propriedade intelectual (autoral), pois do contrário ficaria o seu titular despidido de qualquer proteção jurídica a reprimir atos de contrafação.

Os direitos autorais, e, em consequência, os programas de computador – segundo o artigo 3º da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que sobre eles dispõe – reputam-se, para efeitos legais, bens móveis. Desse modo, o contrato de licenciamento de programa de computador – a despeito de discussões sobre a fungibilidade dos programas de computador¹¹⁰, que possam ensejar diferenças entre esses contratos e os contratos de locação, estes referindo-se apenas a bens infungíveis e aqueles a bens fungíveis caso esse seja o entendimento – implica obrigação de dar (cessão de bem móvel), culminando em simples obtenção de frutos do bem (móvel), e não obrigação de fazer, que não prescinde de atividade humana.

Nesse sentido, entendeu o eminente Professor e ex-Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, que a cessão onerosa de direitos autorais (cujo tratamento, como já dito, é o mesmo que se deve conferir aos programas de computador) constitui locação de bens móveis (obrigação de dar), em voto proferido no acórdão que julgou o Agravo de Instrumento nº 70023182595¹¹¹ – mesmo motivo por que já se havia deferido medida liminar nos autos desse recurso, em que se pleiteava a não incidência de ISSQN sobre tais contratos – senão veja-se seu trecho:

Em suma, ao que indicam os autos, a atividade da agravante é a cessão – onerosa – das obras artísticas materializadas por meio de fonogramas. Obras estas que são de sua autoria intelectual e, assim, constituem direito autoral, na definição que lhe dá o artigo 7º da Lei nº. 9.610/1998. No mesmo sentido, o artigo 3º da Lei nº. 9.610/1998 estabelece que os direitos autorais “reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis”.

Ora, a cessão – onerosa – de bens móveis caracteriza a operação de locação de bens móveis (art. 565 do CC), o que, em princípio, não constitui suporte fático válido (hipótese normativa admissível) para a

110 CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. **Licença de uso e locação de software: a fungibilidade do programa de computador**. Disponível em:

<<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1211290946174218181901.pdf>>. Acesso em: 01/12/2014.

111 Agravo de Instrumento Nº 70023182595, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 23/04/2008, DJ 20/05/2008.

incidência do ISS.

Assim, diante do que já foi estudado, por certo que o desenvolvimento de um programa de computador envolve atividade (humana) intelectual de criação. Ocorre, no entanto, que o objeto do contrato de licenciamento desses programas envolve uma obrigação de dar (cessão de bem móvel), e não a atividade em si, o que o diferencia de um contrato de prestação de serviço de programação, cuja obrigação consiste em fazer, sendo esta adimplida conforme cada fração da atividade.

Para se analisar as diferenças entre os contratos de licenciamento de programas de computador e os de prestação de serviço de programação, veja-se o que dispõe a já mencionada Lei nº 9.609/1998:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencional.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados.

Conforme se denota – salvo estipulação em contrário, e os programas gerados sem relação decorrente do contrato de prestação de serviço – os direitos

autorais pertencem exclusivamente ao contratante de serviços. Assim, se, por algum motivo, o prestador de serviços não puder dar continuidade às atividades, o conjunto de instruções até então criados pertencerão ao tomador, que o deverá remunerar pela atividade até então realizada, independentemente de quem for o responsável por essa descontinuidade, sem prejuízo *i)* do direito do prestador à indenização, se dele não for a culpa, ou, caso contrário, *ii)* do direito do tomador dos serviços à indenização por perdas e danos, conforme se denota dos dispositivos abaixo, presentes no Código Civil vigente:

Art. 602. O prestador de serviço contratado por tempo certo, ou por obra determinada, não se pode ausentar, ou despedir, sem justa causa, antes de preenchido o tempo, ou concluída a obra.

Parágrafo único. Se se despedir sem justa causa, terá direito à retribuição vencida, mas responderá por perdas e danos. O mesmo dar-se-á, se despedido por justa causa.

Art. 603. Se o prestador de serviço for despedido sem justa causa, a outra parte será obrigada a pagar-lhe por inteiro a retribuição vencida, e por metade a que lhe tocava de então ao termo legal do contrato.

Ao contrato de licenciamento de programa de computador, por sua vez – ainda que sob encomenda, exigindo a personalização do programa –, interessa tão somente a obrigação de dar (por tempo determinado) a coisa com as características pactuadas. Assim, não há remuneração das atividades até então realizadas para o desenvolvimento do programa, mas apenas direito à indenização por perdas e danos, sendo o caso de rescisão unilateral por uma das partes¹¹². Em outras palavras, ao contratante não interessa a atividade em si (obrigação de fazer), uma vez que esta não é a obrigação assumida pelo contratado, e sim a licença do programa de computador (obrigação de dar), que, inadimplida por culpa deste, eximirá aquele de qualquer contraprestação, a quem poderá ser devido, ainda, indenização por perdas e danos.

¹¹²Conforme os termos do artigo 475 do Código Civil, “a parte lesada pelo inadimplemento pode pedir a resolução do contrato, se não preferir exigir-lhe o cumprimento, cabendo, em qualquer dos casos, indenização por perdas e danos”.

Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, em voto proferido no Agravo de Instrumento já mencionado, quando ainda era Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, também rechaça a possibilidade de alteração da natureza da obrigação do contrato de licenciamento de programa de computador quando realizado sob encomenda, ao seguinte motivo:

A simples personalização do direito autoral ao cessionário, com um “fazer” pela sociedade empresária, como, por exemplo, adaptações no momento da cessão dos direitos autorais para esta ou aquela entidade, não transforma o caráter locatício da relação.

Se assim fosse, a cada vez que um bem móvel ou imóvel sofresse alterações, objeto de qualquer fazer humano, para atender às exigências particulares do adquirente, teríamos um serviço tributável pelo ISS, o que não ocorre, como se sabe, pois os bens, mesmo personalizados, não se transformam *ipso facto* em prestações de serviços. Móveis feitos sob encomenda e sob medida, a despeito de só servirem para quem encomenda, não deixam de ser mercadorias e produtos industrializados, que são tributados pelo ICMS e pelo IPI, respectivamente, para se transformarem em prestações de serviços tributáveis pelo ISS. Automóveis são especialmente adaptados (cores, opcionais, ajustes, automóvel adaptado para portador de necessidades especiais), assim como os imóveis (apartamentos), por exemplo, só por serem personalizados não deixam de ser o que são para se transformarem em serviços.

Assim, também, o fato de haver a introdução desta ou daquela modificação, pontualmente, não retira o caráter de cessão dos direitos autorais realizada pela agravante: uma locação.

Com efeito, nas obrigações assumidas por contratados nos exemplos dados pelo eminente Professor, ainda que envolvam atividade de personalização (fazer), interessa ao contratante apenas a obrigação de dar a coisa (com as características pactuadas), não ensejando, em caso de inadimplemento sem causa pelo contratado, qualquer remuneração pela atividade de personalização mas apenas indenização àquele por perdas e danos. Diferentemente, na prestação de serviços, como já visto, ainda que o prestador venha a dar causa à descontinuidade dos serviços, terá direito à remuneração pelos serviços até então prestados, uma vez que a obrigação é adimplida a cada fração da atividade, ainda que deva indenizar o contratante/tomador por perdas e danos.

Como se pode observar, impõe-se frisar que o contrato de licenciamento de programa de computador – ainda que o programa seja realizado sob encomenda – envolve apenas a obrigação de dar a coisa com as características pactuadas. Isso porque, conforme já explicado, diferentemente da prestação de serviço de programação – em que o prestador, ainda que, por culpa sua, não termine a obra (programa) para a qual foi contratado, terá direito à remuneração pela atividade já desenvolvida, visto que sua obrigação é adimplida por cada fração da atividade em si (programar) –, o contratado, inadimplindo o contrato (deixando de dar a licença), nada receberá e, ainda, responderá por perdas e danos causados ao contratante.

Diante disso, denota-se que o contrato de licenciamento de software tem sempre como objeto uma obrigação de dar, sendo prescindível se realizado sob encomenda, ou não, uma vez que, mesmo neste caso, não se desnatura essa obrigação em obrigação de fazer. Desse modo, o referido contrato, em qualquer hipótese, não se enquadra no sentido literal do signo “serviço” já estudado, que exige uma atividade humana visando ao adimplemento (por meio da realização de cada fração dessa atividade) de uma obrigação de fazer, razão pela qual não está abrangido pelo âmbito constitucional do tributo em estudo, sendo, por conseguinte, inconstitucional a sua cobrança pelos Municípios.

3.3 A cobrança de ISSQN pelo Município de Porto Alegre sobre os contratos de licenciamento de programa de computador fundada em precedentes do STJ

Diante de tudo o que já foi exposto, o presente tópico objetiva analisar a forma como é cobrado, atualmente, o ISSQN sobre os contratos de licenciamento de software. Como não é possível analisá-los relativamente aos mais 5.500 (cinco mil, quinhentos) municípios existentes no país¹¹³, selecionou-se, para o presente estudo, apenas o Município de Porto Alegre.

113 Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 01/12/2014.

Conforme se denota do trecho abaixo, a decisão proferida pela 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários (TART), órgão julgador pertencente à Administração do já mencionado Município, quando do julgamento do Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo Fiscal nº 01.038734.03.6, em que pese tenha entendido não ter logrado êxito o Fisco na comprovação da matéria fática, utilizou-se dos mesmos critérios estabelecidos em precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que, de modo simplista, apenas diferencia o programa desenvolvido de forma impessoal do programa desenvolvido sob encomenda, aquele sujeitando-se ao ICMS e este, ao ISSQN, senão veja-se:

Em relação à base de cálculo refutada, há que se considerar as reiteradas decisões dos Tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de considerar que os programas de computadores elaborados de forma impessoal e vendidos em larga escala são gravados unicamente pelo ICMS. Neste sentido decidem: RESP 633405/RS, RESP 123022/RS e RESP 216967/SP.

Diversamente, no caso do desenvolvimento de programas de computador sob encomenda do usuário, de modo personalizado, entendem os Tribunais que incide apenas o ISS.

Tratando-se de atividade incidente de um ou de outro imposto, conforme a generalidade ou pessoalidade das soluções desenvolvidas, cabia ao fisco demonstrar que o caso em questão era de incidência do imposto municipal.

Assim, não há como manter no lançamento em questão a parcela do crédito tributário exigido em razão do licenciamento de softwares, eis que ausente prova inequívoca de tratar-se de programas desenvolvidos sob encomenda.

Como se pode observar abaixo, o trecho da decisão proferida pelo órgão julgador da Administração municipal acima demonstrado é quase uma transcrição do entendimento exposto na ementa do acórdão do Superior Tribunal de Justiça que julgou o Recurso Especial nº 633.405¹¹⁴:

114REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241.

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

1. "1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS." Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).

[...]

Ocorre, porém, que conforme já mencionado, por certo que o programa de computador, para que passe existir, requer atividade humana, de criação intelectual. Desse modo, anteriormente a qualquer exploração econômica que se possa fazer de tais programas, haverá, de fato, um fazer.

No entanto, conforme o artigo 9º da já mencionada Lei 9609/98, a exploração econômica dos programas de computador já prontos se dá por meio de contrato de licença, que tem como objeto a respectiva cessão de uso. Em tais tipos de contrato, portanto, como já foi estudado, importa ao contratante apenas a obrigação de dar, jamais se desnaturando em obrigação de fazer, mesmo quando o software é desenvolvido sob encomenda, visto que nessa obrigação, diferentemente daquela, o adimplemento se dá a cada fração da atividade, sendo garantido ao contratado o direito à remuneração pelos serviços até então prestados ainda que, sem causa, não venha a terminar a obra (programa), embora tal fato lhe ensejará o dever de indenizar o contratante por perdas e danos, sem prejuízo da possibilidade de se obrigá-lo a terminar.

3.4 STF: o acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121 e a expectativa do julgamento da Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 688.223

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, realizado pelo Tribunal Pleno em 11/10/2000, deu provimento, incidentalmente, para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” presente na Lista de Serviços a que se referia o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. O caso em questão tratava-se de saber se locação de guidastes (bem móvel) estaria, ou não, abrangida pela competência conferida aos Municípios pela Emenda Constitucional nº 18/1965 para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Cumprе salientar que o caso à época em exame gerou debate entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal, ao que se pode notar do fato de que a decisão não foi unânime. Na ocasião, alguns ministros, a exemplo de Octavio Gallotti, defenderam a possibilidade de a legislação tributária utilizar-se do conceito econômico de serviço – em detrimento da exclusividade do conceito conferido pelo Direito Privado –, inclusive remontando-se ao antigo imposto sobre indústria e profissões, o qual, ao seu argumento, teria sido substituído pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza para que se pudesse abarcar todos aqueles que não estivessem no âmbito de competência da União e dos Estados, entendidos, portanto, como venda de bens imateriais, em caráter residual à circulação de mercadorias (venda de bens materiais).

O Ministro Marco Aurélio, em voto que, ao final, venceu por maioria, refutou a possibilidade de utilização do conceito econômico de serviço, entendendo dever prevalecer, portanto – e inclusive apontando o caráter meramente didático do artigo 110, do Código Tributário Nacional, já mencionado – o conceito jurídico tal como disposto no Direito Privado, envolvido na via direta o esforço humano. Desse modo, afirmou ser a prestação de serviço o fato gerador do tributo.

Esse entendimento, como se pode observar, é o que gera expectativa às empresas, em especial àquelas que desenvolvem programas de computador sob encomenda, que acabam sendo objeto de contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso, já havendo recursos sobrestados, aguardando o julgamento da Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 688.223¹¹⁵. Cumpre salientar, todavia, que a composição do STF mudou, de modo que não se pode afirmar, com certeza, o entendimento que será adotado, mormente em razão da criatividade que a Corte Suprema tem para encontrar os mais diferentes argumentos.

Segundo o que foi estudado no presente trabalho, no entanto, os programas de computador recebem o mesmo tratamento que os direitos autorais, os quais reputam-se bens móveis para efeitos legais. Desse modo, como visto também, os contratos de licenciamento de programas de computador, ainda que envolvendo programas personalizados, – a despeito de discussões doutrinárias sobre a sua fungibilidade – consistem em locação de bem móvel (cuja obrigação é de dar), mesmo entendimento que expôs o eminente Professor e ex-Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, quando assim decidiu um caso que versava sobre a cobrança de ISSQN sobre cessão de direitos autorais consubstanciados em obras físicas denominadas fonogramas, que também haviam sofrido adaptações para atender a cessionários.

Por essas razões, consistindo os contratos de licenciamento de programas de computador – mesmo aqueles desenvolvidos sob encomenda – em locação de bem móvel, e, portanto, em obrigação de dar, não sofrem a incidência de ISSQN, sendo inconstitucional a sua cobrança, pois, como já estudado, seu fato gerador é a atividade (econômica, para que tenha efeitos tributários) de prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico), visando ao adimplemento de uma obrigação de fazer, consistindo esta em cada fração da atividade em si. Essa é, portanto, a expectativa que se tem quanto ao julgamento da Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 688.223, em face do teor do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121, que inclusive ensejou a Súmula Vinculante nº 31, com os

¹¹⁵Como é o caso dos seguintes recursos: ARE nº 741387, ARE nº 744105.

seguintes termos: “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme o que foi estudado, há, de um lado, a necessidade de o indivíduo participar da manutenção do bem-estar da sociedade que integra – de modo a outorgar ao Estado, como integrante desta, o poder de tributar, para que imponha a todos, em caráter geral, a obrigação de pagar tributos – e, de outro, a necessidade de se imporem limites ao exercício de tal poder, evitando-se arbitrariedades que possam gerar injustiças, sejam elas individuais sejam sociais.

Essa imposição de limites se dá, em nosso ordenamento, por meio das regras de competência tributária, que, compondo a estrutura do Estado brasileiro, possui nível constitucional, de modo a apresentar, ao mesmo tempo em que concede poder de tributar, duas facetas: *i)* a de impor limitação horizontal na relação entre os Entes federativos, na medida em que inexistente hierarquia entre eles e que, em regra, se veda qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro, e; *ii)* a de impor limitação vertical, na relação (jurídica) entre o Estado e os seus súditos, na medida em que, quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito.

Possuindo caráter constitucional, as normas (obtidas por meio da interpretação dos dispositivos constitucionais) das regras de competência tributária

devem ser rigidamente respeitadas. Para tanto, devem ser observados os signos de que se utiliza a Carta Magna na concessão de parcela do poder de tributar aos Entes federativos.

Desse modo, quando a Constituição Federal concede aos Municípios competência para a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, faz-se mister a observação do signo “serviço” – que constitui o fato gerador desse tributo, ou seja, a base econômica escolhida pelo constituinte para ser tributável – uma vez que, referindo-se a ele, a ele se limitou. Do contrário, a Carta perderia sua força normativa e se admitiria a tributação de qualquer outro fato, o que implicaria o cometimento de arbitrariedades pelo Fisco e, em consequência, a inobservância de garantias constitucionais.

Conforme foi estudado, diante do postulado da unidade do direito, em que pese “serviço” seja base econômica que se permite tributar, seu conceito, tal como utilizado na Constituição, é jurídico, devendo ser buscado no Direito Privado, consistindo, portanto, numa prestação, compreendendo um negócio jurídico (não solene), pertinente a uma obrigação de “fazer” (adimplida a cada fração da atividade em si), mediante retribuição (que pode ser direta ou indireta), excluindo-se, para que tenha efeitos tributários, os serviços prestados em relação de emprego, em virtude de se exigir sejam realizados no exercício de atividade econômica.

Nesse diapasão, foi visto que os programas de computador, recebendo o mesmo tratamento legal que os direitos autorais, reputam-se, quanto a seus efeitos, bens móveis. Desse modo, não se desconhecendo que, por não ser um bem natural, a sua criação, por certo envolve atividade humana (intelectual) de criação, o contrato de licenciamento de programa de computador – ainda que o programa seja realizado sob encomenda – envolve apenas a obrigação de dar a coisa (bem móvel) com as características pactuadas. Isso porque, diferentemente da prestação de serviço de programação – em que o prestador, ainda que, por culpa sua, não termine a obra (programa) para a qual foi contratado, terá direito à remuneração pela atividade já desenvolvida, pertencendo o conjunto de instruções já realizados ao tomador, de modo que sua obrigação é adimplida tão somente por cada fração da atividade em si (programar) –, o contratado, naquele caso, com ou sem personalização,

inadimplindo o contrato (deixando de dar a licença), nada receberá e, ainda, responderá por perdas e danos causados ao contratante.

Desse modo, é arbitrária – tratando-se, portanto, de exercício de poder ilegítimo (excesso de poder) – e inconstitucional qualquer exação dos Municípios visando a tributar os contratos de licenciamento de programas de computador. Apesar disso, fundando-se em precedentes do Superior Tribunal de Justiça, viu-se que o Município de Porto Alegre cobra o tributo em questão quando os programas são desenvolvidos de forma personalizada.

Dentro desse contexto, criou-se grande expectativa entre as empresas quanto ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 688.223, que teve repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em que se analisará a constitucionalidade da cobrança do tributo em questão relativamente aos programas de computador personalizados, que têm sido tributados pelos Municípios. Assim, a esperança delas quanto a uma decisão que lhes seja favorável reside no voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 116.121, que, ao final, venceu por maioria. Nele, versando a causa sobre locação de guindastes (cessão de bem móvel), refutou-se a possibilidade de utilização do conceito econômico de “serviço” como fato gerador do tributo, entendendo-se dever prevalecer, portanto – inclusive tendo sido apontado o caráter meramente didático do artigo 110, do Código Tributário Nacional – o conceito jurídico tal como disposto no Direito Privado, envolvido na via direta o esforço humano.

Por fim, cumpre ressaltar que esse trabalho, apesar de científico, não pretendeu chegar à verdade absoluta, encerrando o debate acerca da constitucionalidade, ou não, da cobrança de ISSQN sobre os contratos de licenciamento de programas de computador. Pelo contrário, pretendeu-se tão somente apresentar uma das interpretações possíveis do nosso ordenamento quanto à matéria, com intuito de fomentá-lo ante a expectativa do julgamento do Recurso Extraordinário 688.223, pelo STF debate esse que certamente auxilia no desenvolvimento desse ramo do Direito, qual seja o Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/2003 quanto à incidência tributária do ISS sobre o licenciamento e/ou cessão de direito de software. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Editora Fórum, v. IX, n. 45, p. 157-180, set./out. 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 493.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 601.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 190.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1063.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p.478.

BERNI, Maurício Batista (Org.). **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 296.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (texto promulgado em 05 de outubro de 1988)**. Disponível em:

<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/index.shtml>. Acesso em: 17 nov. 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil (texto consolidado)**.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 17 nov. 2014.

_____. **Lei complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 18 nov. 2014.

_____. **Lei n. 3.071**, de 1º de janeiro de 1916. Institui o Código Civil de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 18 nov. 2014.

_____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 18 nov. 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 1103.

_____. Inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. p. 351-368.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 638.

CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. **Licença de uso e locação de software: a fungibilidade do programa de computador**. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1211290946174218181901.pdf>>. Acesso em: 01/12/2014.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS: a LC 116/03 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 190.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 354.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. São Paulo: Saraiva, 2004, v. III, p. 691.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 796.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. Disponível em: http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/HansKelsenTeoria.pdf. Acesso em 10/11/2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 562.

_____. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/1083>. Acesso em: 22/10/2014.

_____. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/1244/O_ISS_e_a_Locação_ou_Cessão.pdf?sequence=1. Acesso em: 22/10/2014.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 160.

NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil**. v.1. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 698.

PASINATO, Rosana Oleinik. **O ISS – imposto sobre serviços e a cessão de licença de uso de software**. Disponível em: <http://app.vlex.com>. Acesso em: 08/10/2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 249.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 424.

PELUSO, Cezar (Org.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2012. p. 2483.

REDENSCHI, Ronaldo. ISS – Questões controversas submetidas à análise do Supremo Tribunal Federal. *In*: GOMES, Marcus Lívio Gomes; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). **Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 357-376.

REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de

direito de uso de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 25-34, jan. 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 768.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 470

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, p. 62-68, jun. 2007.