

# Fato gerador do ISS é a ocorrência do licenciamento

10/03/2004

A questão acerca do tributo incidente sobre as operações de comercialização de programas de computador sempre suscitou grande polêmica. ISS? ICMS? Nenhum dos dois? Tendo como pano de fundo a ânsia fiscal de Estados e Municípios, iniciaram-se discussões doutrinárias, foram proferidos julgados conflitantes, enfim, uma enorme confusão de princípios e conceitos jurídicos.

A polêmica arrefeceu a partir de decisões do STJ (2ª Turma, Mandado de Segurança n. 5934/RJ e Recurso Especial 216.967/SP, 1ª Turma, Recurso Especial 123022/RS) e STF (1ª Turma, Recurso Extraordinário 176.626-3 e Recurso Extraordinário 199.464-9), nas quais foi construída uma solução, digamos, salomônica. Quando o programa for desenvolvido sob encomenda incide o ISS, *a contrario sensu*, quando o programa puder ser utilizado indistintamente por qualquer interessado (o chamado programa-produto, ou software de prateleira), o mesmo circula como mercadoria estando, portanto, sujeito ao ICMS.

Ocorre que duas alterações relevantes foram introduzidas na legislação sobre o tema: (i) Lei n. 9.609/98 que deu tratamento mais explícito na questão dos contratos de comercialização de programas de computador (art. 9º) e (ii) Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003, que incluiu no rol de atividades tributadas pelo ISS, “*licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação*”, condição inexistente na legislação anterior.

Assim, pergunta-se: Será que estes julgados podem continuar servindo como paradigmas após a promulgação da Lei n. 9.609/98 e da Lei Complementar n. 116/2003?

Ao nosso ver parece inevitável que a questão seja novamente avaliada, pois grande parte dos argumentos expendidos doutrinária e jurisprudencialmente encontram-se superados, ao passo que surgem novos temas para discussão.

Preliminarmente, é preciso desmistificar um certo dogma que ganhou adeptos, ancorados em uma leitura superficial e simplista das decisões já mencionadas, dos Tribunais Superiores, que pode ser representado pela seguinte sentença: “*Se é software de prateleira incide o ICMS.*”

É preciso ter muita cautela com fórmulas jurídicas, pois, como dizia Gama Cerqueira, mesmo as mais equivocadas terminam por ganhar força pela simples repetição exaustiva.

O que seria um software de prateleira? Justiça seja feita, esta “categoria” não é obra dos integrantes do STJ e STF. A distinção entre software de prateleira e programa desenvolvido sob encomenda é antiga, e adotada por diversos autores estrangeiros. O equívoco, portanto, não está na distinção em si, mas na forma como a mesma é utilizada.

Ao nosso ver a grande distinção entre as espécies de programas acima mencionadas reside na forma de contratação. Via de regra, em se tratando de programa sob encomenda, as partes

firmam contrato de licença ou cessão de direitos de uso, cujas cláusulas são amplamente discutidas e debatidas. Na segunda hipótese, a indústria adotou uma forma diversa, consubstanciada nos contratos por adesão (ou shrinkwrap license, como dizem os americanos), que terminou por tornar-se o padrão utilizado pela quase totalidade do mercado.

Contudo, ambos são contratos de licença de uso, diferindo tão somente quanto à forma de aceitação das partes contratantes, uma expressa e outra presumida.

O fato gerador do ISS, no caso concreto, é a ocorrência do licenciamento ou cessão de direitos de uso de programa de computador. Esta é a primeira premissa a ser estabelecida neste texto. Verificada a ocorrência da hipótese descrita como fato gerador do tributo, não há como se pretender não aplicá-lo, salvo se houver uma declaração de sua inconstitucionalidade.

Os julgados já mencionados anteriormente, que serviram de paradigma para a construção da fórmula jurídica criticada acima, não atentaram para a condição excepcional disposta no art. 9º da Lei n. 9.609/98 (pois todos julgaram questões sob a égide da Lei n. 7.646/87) (1)

É preciso deixar claro que o referido dispositivo determina, claramente, que o uso de programa de computador no território brasileiro será objeto de contrato de licença.

Isto significa dizer que o legislador criou, expressamente, uma vinculação permanente entre o titular e o usuário de programa de computador.

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

Fora destas três hipóteses não há possibilidade de uso lícito de programa de computador no Brasil.

Portanto, quando um indivíduo se dirige a uma revenda e paga o preço do Microsoft Windows, por exemplo, ele está aderindo a um contrato de licença de uso. Existirá, neste caso, uma vinculação entre o titular e o usuário e a ocorrência da hipótese tributária prevista na Lei Complementar n. 116. A verificação destas condições independe do fato do programa ter sido desenvolvido sob encomenda ou estar ao alcance de todos.

O fato é que sempre existirá uma licença ou cessão de uso na comercialização de programa de computador.

Portanto, é descabido o paralelo traçado nos julgados acima destacados, no sentido de que a comercialização de um software de prateleira se assemelharia a comercialização de um livro, disco ou fita de vídeo.

Ao contrário do art. 9º da Lei n. 9.609/98, já mencionado acima, não há nenhuma disposição na Lei de Direitos de Autor – Lei n. 9.610/98 – que determine que o uso de livros, discos e fitas de vídeo no Brasil estão vinculados a contrato de licença.

O legislador estabeleceu de forma clara uma distinção entre os programas de computador e as obras autorais ordinárias. A que se deve tal distinção? Ao fato de que sob um determinado aspecto os programas de computador são absolutamente frágeis, em razão da facilidade de sua reprodução.

Se a lei expressamente pretende diferenciar os programas de computador, não pode o intérprete ignorar esta distinção para efeitos tributários, tratando-os como se fossem livros, discos ou fitas de vídeo.

Portanto, mostra-se absolutamente descabida a distinção entre software desenvolvido sob encomenda e software de prateleira, para efeitos tributários. Há de se verificar a ocorrência, no caso concreto, de contrato de licença ou cessão de direitos de uso. Caso afirmativo, incidirá o ISS, sem maiores obstáculos ou indagações.

### **Nota de rodapé**

(1) Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Fonte: [https://conjur.jumps.com.br/2004-mar-10/fato\\_gerador\\_iss\\_ocorrencia\\_licenciamento/](https://conjur.jumps.com.br/2004-mar-10/fato_gerador_iss_ocorrencia_licenciamento/)