

## **Bem indispensável**

### **A tributação do software e sua evolução**

Laine Moraes Souza\*

Com o surgimento dos computadores, houve a necessidade de um programa que, agregado a eles, desse utilidade e manuseabilidade a um bem até então dispensável.

Os programas de computadores, também denominados de softwares, eram visualizados pela sociedade e empresas de hardware como um produto secundário, permanecendo aquela como a vedete da história.

As empresas de software, de forma brilhante, cultivaram a filosofia de que os programas de computador eram o cérebro pensante da máquina, pois são eles que fazem as máquinas trabalharem e oferecem comodidade aos usuários.

Tais idéias foram incorporadas pela sociedade, fazendo com que o software se tornasse indispensável em qualquer máquina.

No início ele era comercializado em pequena escala, de forma pré-instalada, ou seja, o usuário ao adquirir o computador recebia junto os programas previamente instalados.

As questões tributárias nesta época não eram questionadas, pois ainda não havia uma dissociação entre o hardware e o software, incidindo neste caso o imposto estadual sobre operação relativa à circulação de mercadorias (ICMS).

Com os avanços tecnológicos e a percepção da sociedade e do Estado que as empresas de software estavam investindo pesado no mercado consumidor, disponibilizando aos usuários, além dos programas pré-instalados, diversos outros personalizados, e os massificados.

Devido a estas possibilidades surgidas, de forma de aquisição de programas de computadores, brigas ferrenhas começaram a acontecer entre os Estados e os Municípios, sobre qual a tributação cabível.

Sabe-se que os Estados são competentes para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a luz do art. 155, II, da CF/88 e os Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não englobado pelo artigo citado anteriormente, conforme art. 166, III, da CF/88.

Para compreender quais impostos recaem sobre o software, deve-se saber qual a sua natureza jurídica.

Conforme analisado anteriormente, existem três tipos de programas de computadores, os pré-instalados, os personalizados e os massificados.

Os programas pré-instalados mantêm o posicionamento histórico de que recai sobre ele o ICMS, tributável para o Estado, haja visto que ele é adquirido pelo usuário, juntamente com o hardware, tornando-se uma mercadoria, a qual entra em circulação ao ser vendida. Percebe-se que neste caso não há como dissociar a máquina de programa, não havendo também permissão de licença para isto.

O problema surge com relação aos softwares personalizados e os massificados, pois os Municípios alegam tratar-se de prestação de serviços e os Estados de que são meras mercadorias que entram em circulação.

Os programas personalizados são desenvolvidos para atender os anseios de um único cliente, ou de um pequeno grupo, não havendo para todo o mercado consumerista interesse ao mesmo.

Por outro lado, há os programas massificados, que são desenvolvidos pelas empresas, através pesquisas de mercado, tentando atender os anseios do maior número de consumidores possíveis.

Mas, quais são os reflexos práticos e tributários em saber qual o imposto cabível na comercialização de um programa de computador?

As empresas desenvolvedoras de programas de computador ficam desorientada com a briga tributária dos Estados e Municípios, com receio de estarem pagando por algo não devido, ou deixando de pagar, o que lhes podem acarretar posteriormente diversos problemas.

Conforme verificado, os Estados alegam que incide sobre o software o ICMS, por se tratar de um produto que pode ser adquirido por todos, de forma massificada. Por outro lado, encontra-se os Municípios alegando que softwares não são mercadorias e sim uma prestação de serviço, que não está elencado no art. 155, II, da CF/88, incluindo assim o ISS.

No intuito de apaziguar a situação, o Supremo Tribunal Federal decidiu que realmente há dois tipos de softwares, os personalizados e os de prateleira, incidindo sobre eles o ISS e o ICMS respectivamente.

Os softwares de prateleira ou massificados perdem as características de mera prestação de serviços para se transformar em mercadoria, que é comercializável em qualquer loja especializada e até mesmo em supermercados, por isto o imposto devido é o ICMS.

Por outro lado, o programa informático personalizado somente atende os anseios da pessoa que o encomendou, não havendo atrativos para o mercado consumerista, sendo plenamente voltado para a prestação de serviços, por isto o imposto devido é o ISS.

Assim, os programas de computador personalizados e de prateleira possuem, cada qual, o seu fato gerador.

O imposto sobre operação relativas à circulação de mercadorias, conforme Decreto-lei nº 406/68 e posteriores atualizações, tem como fato gerador a saída do software do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, cuja base de cálculo é sobre o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria (art. 2º, I).

Quanto ao imposto sobre serviços, o ISS, art. 156, III, do CF/88, e demais leis regulamentadoras, o software personalizado tem como fato gerador o desenvolvimento e entrega dos serviços prestados, que neste caso, é a criação de um programa de computador que supra as necessidades do cliente, e a base de cálculo é sobre o valor cobrado sobre estes serviços prestados.

Saber a natureza jurídica dos programas computacionais, bem como, quais os impostos que sobre eles incidem, é fornecer aos usuários, desenvolvedores e comerciantes, segurança jurídica e econômica, além de contribuir para a evolução do mercado.

Revista Consultor Jurídico, 21 de janeiro de 2003

---

Laine Moraes Souza é advogada do escritório Machado Associados em São Paulo/SP, especializada em Direito da Informática e co-autora da obra "Novas Fronteiras do Direito na Informática e Telemática" (Saraiva, 2001).