

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 814.075 - MG (2006/0020143-4)

RELATOR : **MINISTRO LUIZ FUX**
RECORRENTE : **AKRON PROJETO E AUTOMAÇÃO LTDA**
ADVOGADO : **ANTÔNIO FERNANDO DRUMMOND BRANDÃO JUNIOR E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **MUNICÍPIO DE LUZ**
PROCURADOR : **MAURÍCIO VINHAL NETO E OUTRO(S)**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DO ARESTO DE APELAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇOS. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA COM BASE EM ELEMENTOS FÁTICOS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 07/STJ. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE SE TRATA DE CONTRATO DE CESSÃO DE USO. IMPROCEDÊNCIA.

1. O fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS.

2. Precedentes do STJ (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 13.12.2004; REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.10.1997; REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 22.04.2002) e do STF (RE n.º 176626 / SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998)

3. A nulidade da CDA e sua incorrência ante a afirmação da existência de procedimento administrativo prévio à sua lavratura e quanto ao local de prestação dos serviços, partiram da análise do conteúdo fático-probatório carreado aos autos, motivo pelo qual revela-se insindicável ao E. STJ, em sede de recurso especial, analisar as suscitadas ofensas aos arts. 2º, § 5º, VI e § 6º, da Lei n.º 6.830/80, 102 e 142, do CTN e art. 12, do Decreto-lei n.º 406/6, ante a incidência inarredável a incidência da Súmula n.º 07/STJ, *verbis*: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

4. As ofensas aos arts 165, 458 e 535 do CPC, não restaram evidenciadas porquanto Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino

Superior Tribunal de Justiça

Zavascki e José Delgado (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda.

Brasília (DF), 12 de fevereiro de 2008(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator



RECURSO ESPECIAL Nº 814.075 - MG (2006/0020143-4)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX(Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por AKRON PROJETO E AUTOMAÇÃO LTDA, com fulcro a alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Constituição Federal, contra acórdão proferido em sede de apelação pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e que restou assim ementado:

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE EXCLUSIVO - INCIDÊNCIA DO ISS E NÃO DO ICMS. Os programas de computação feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias de livre comercialização no mercado e passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviço, e sujeita ao ISS. Sentença confirmada

Noticiam os autos que o ora recorrente opôs embargos à execução fiscal que contra ele foi movida objetivando a satisfação de crédito tributário relativo ao ISS incidente sobre a comercialização de *software*. Aduziu a empresa, em sua inicial, a nulidade da CDA, por inobservância dos requisitos legais bem como em razão da ausência de procedimento tributário administrativo prévio à sua lavratura, a ilegitimidade do Município exequente porquanto o serviço foi prestado por sua filial localizada em outro Município e, no mérito, pela não incidência do ISS porquanto, em verdade, não há qualquer prestação de serviço, mas, tão-somente, um contrato de cessão de direito de uso de *software*.

O r. Juízo monocrático julgou improcedente os pedidos, sob os seguintes fundamentos:

"(...)

Em relação à alegação de nulidade da CDA e ausência de PTA, tenho que o devido processo legal fora observado. É que, pelos documentos juntados às fls. 91/103, a referida certidão está devidamente preenchida e, no que tange ao processo administrativo, conforme se depreende do doc de fls. 102, a requerente fora devidamente notificada a respeito do débito, sendo-lhe concedido prazo pra quitação, cabendo a a ela, dentro deste prazo, apresentar

Superior Tribunal de Justiça

defesa, o que não ocorreu, tendo a embargante quedado silente.

No que tange à ilegitimidade passiva, tenho que a alegativa é absurda, uma vez que o fato de existirem vários estabelecimentos, não faz com que cada um deles seja pessoa jurídica diversa, sendo que o dispositivo citado na peça de embargos diz respeito ao domicílio tributário não tendo nada a ver com obrigação tributária.

No mérito, sustenta que o software comercializado não é um software comum, ou seja, não se enquadra na categoria 'software de prateleira', tratando-se, então, de contrato de cessão de direitos autorais.

Com razão o embargante ao afirmar que o software em questão não é um software de prateleira, uma vez que este é produzido em grande quantidade e comercializado livremente em lojas e supermercados. São programas definidos, estáveis, dirigidos à população em geral e não somente a um utilizador em particular. Insta ressaltar, contudo, que todo o software apresenta-se como um produto imaterial, um bem incorpóreo, sendo que as operações que envolvem este produto referem-se a cessão de direito de uso. Contudo, o programa em si não deve ser confundido com o seu suporte físico - disquete; chip, etc - sendo que o entendimento jurisprudencial atualmente, é no sentido de equiparar os softwares de prateleira a mercadorias, senão vejamos:

(...)

Assim, tem-se que a distinção entre os softwares exclusivos (também conhecidos como produtos de encomenda ou à medida do cliente) e os produzidos em massa (também conhecidos como produtos standard), serve para definir os casos de incidência ou não do ICMS somente.

A alegativa do embargante de que o software em questão não é um software de prateleira merece respaldo unicamente para afastar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Contudo, o débito lançado pelo Município de Luz trata do não recolhimento do ISS e não do ICMS, que é imposto estadual.

Desse modo, o que interessa definir é se cabe ou não a incidência de ISS sobre o fornecimento de software.

O software em questão é um programa específico, que exige adaptação frequente, para que sejam atendidas as exigências do cliente que requisitou tal programas. Dessa forma, ao fornecer o software, a empresa juntamente com o fornecimento, presta o serviço de programação, manutenção e atualização do programa, serviços estes previstos no art. 8º, caput do Decreto-lei n.º 406/68, lista anexa - itens 22 e 24, daí a incidência do ISS.

Ante o exposto, julgo improcedentes os embargos e condeno a embargante ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios que fixo em 10% do valor da execução"

Irresignada, apelou a empresa ora recorrente tendo o Tribunal de origem, por

Superior Tribunal de Justiça

unanimidade, negado provimento ao recurso nos termos da ementa supratranscrita e do voto-condutor de seguinte teor:

Analisando os autos da instância recursal, verifica-se o acerto do i. juiz a quo, uma vez que ficou amplamente demonstrada, nos autos, a improcedência dos embargos à execução fiscal movida pela Fazenda Pública Municipal, pela inexistência de argumentos devidamente fundamentados e convincentes da embargante.

Preliminarmente, a embargante questionou a nulidade da Certidão de Dívida Ativa.

Estando correta a apreciação monocrática, acresce-se que a CDA se revestiu dos requisitos previstos no § 5º do artigo 2º da Lei Nº 6830/80 e que se apresentou devidamente preenchida (fls. 91/103;TJ).

Assim, rejeita-se a preliminar.

Em relação à ausência de Processo Tributário Administrativo, verifica-se que razão não assiste à Apelante, pois fora devidamente notificada, entretanto, não quitou e nem mesmo impugnou administrativamente dentro do prazo concedido a ela (fl. 102-TJ).

Dessa forma, rejeita-se a preliminar.

A respeito da ilegitimidade passiva, configura-se que para efeitos de incidência do ISS, importa o local da prestação de serviço, a fim de se definir qual o município competente para a exigência da obrigação tributária correspondente, devendo, pois, ser entendido o disposto no artigo 12 do Decreto Lei Nº 406/68.

Dessa forma, errônea é a alegação da embargada quanto sua ilegitimidade passiva, pois por ser empresa filial não é possível que se considere pessoa jurídica diversa de sua matriz. Além do mais, mesmo que a embargante não possua mais domicílio na cidade onde ocorreu a prestação do serviço, seus valores executados são relativos ao período em que ela funcionou regularmente nesta cidade. E desprovida de amparo legal, também se fez a citação da embargada sobre o artigo 127 do CTN, pois diz respeito à domicílio tributário e não à obrigação tributária.

Posto isto, rejeita-se a preliminar.

Agora, no mérito, sustenta que as funções que desempenha são programas específicos que não estão ao alcance de qualquer usuário final, não se enquadrando, portanto, na categoria de "software" de prateleira.

Argumenta, ainda, que este "software" trata-se de contrato de cessão de direitos autorais, e como tal, não se caracteriza como serviço para fins de tributação municipal.

Para melhor compreensão da questão, mister faz-se destacar as palavras de HENRIQUE GALDEMAN:

"Na obra multimídia, o software, na legislação brasileira, é protegido pelo direito autoral, desempenha um papel fundamental na

Superior Tribunal de Justiça

criação, adaptação e coordenação do conteúdo. Ele também é responsável pela apresentação do conteúdo ao usuário, permitindo-lhe a interatividade, as buscas, a navegação e, de um modo geral, utilização e o comando total do produto multimídia". (De Gutenberg à Internet ; Direitos Autorais na Era Digital ; Record ; 1997 ; p. 171).

Sobre o conceito de "software", bem afirmou a Apelante, mas sobre a sua tributação, aí, merecem considerações a serem feitas.

Segundo a Constituição Federal, artigo 156, o Município é competente para tributar, por meio do ISS, os serviços de qualquer natureza (exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações) prestados em seu território.

Dessa forma, percebe-se que à exceção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (os quais encontram-se sujeitos, de acordo com o artigo 155, inciso II da CF/88, ao ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal), todos os demais serviços, desde que definidos em Lei Complementar, estariam sujeitos à incidência do ISS.

E no sistema brasileiro, o diploma legal a ser analisado para a atividade acima referida, é o Decreto 406/68, em seu artigo 8º caput.

Discorrendo sobre o ISS, adverte o prof. SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

"Às luzes da nova Constituição, a questão dos serviços tributáveis deve, necessariamente, ser interpretada de modo diverso. É que na CF de 67, o seu artigo 24, inciso II, dizia competir aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

A redação falava genericamente em serviços sem nomeá-los. E, mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os Estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja da comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal (transporte no âmbito territorial do município). Urge assumir o Poder Judiciário sua função de intérprete da Constituição, conferindo-lhe feição inteligível. É caso por exemplo, de se dar ao artigo 156, III, a interpretação que decorre do seu texto." (Comentários à Constituição de 1988 ; Forense - 8ªed. ; p.477).

Destarte, deve-se considerar que os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias de livre comercialização no mercado e passíveis de incidência do ICMS.

Mas no caso em exame, os programas são elaborados especialmente para certo usuário, exercendo, assim, verdadeira prestação de serviço e sujeitando-se ao ISS.

Superior Tribunal de Justiça

Importante, faz-se destacar as palavras do ilustre Des. JOSÉ FRANCISCO BUENO neste Eg. Tribunal:

"Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor de direitos sobre o mesmo, com o fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS. Se, porém, tais programas de computação não são destinados ao atendimento de determinadas necessidades do usuário e que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadoria que circula, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc), sujeitando-se, portando, ao ICMS." (TJMG - Proc. Nº 212863-5/00 - Rel. Des. José Francisco Bueno ; Public. 07/08/2001).

Como bem disposto na sentença de 1º grau, cabe ressaltar que todo "software" apresenta-se como um produto imaterial, pois é um esforço criativo de alguém, que elabora a programação.

Relevante se faz discorrer sobre as palavras do eminente Des. GARCIA LEÃO em sua revisão:

"Na vertiginosa corrida tecnológica a que estamos assistindo, onde as ocupações humanas se desdobram, se multiplicam e se renovam a toda hora, não é mais possível, numa análise serena, admitirmos que aquelas atividades ali nominadas sejam hoje consideradas exclusivas. Temos que, realmente, examinar a atividade a ser tributada, ou que se pretenda tributar, em seus diversos desdobramentos, nos desprendendo da literalidade do texto legal." (Proc. Nº 194016-2/00 ; Rel. Des. Páris Peixoto Pena ; Public. 27/10/2000).

Contudo, interessa definir que o "software" em questão merece a incidência do ISS e não do ICMS.

Ex positis, mantém-se integralmente a bem lançada decisão de primeiro grau, negando-se provimento ao recurso.

Opostos embargos de declaração restaram os mesmos rejeitados sob os fundamentos assim sintetizados:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CPC - ART. 535 - VÍCIOS INEXISTENTES - REEXAME DA CAUSA - IMPOSSIBILIDADE - EFEITOS MODIFICATIVO - PREQUESTIONAMENTO. 1. De acordo com o que dispõe o art. 535 do Código de Processo Civil, cabem embargos de declaração quanto houver na decisão, sentença

Superior Tribunal de Justiça

ou no acórdão, obscuridade, contradição ou omissão. 2. Os embargos declaratórios não têm caráter substitutivo do acórdão recorrido, e só excepcionalmente caráter modificativo (infringente) 3. Inexistindo contradição, omissão ou obscuridade no acórdão atacado, rejeitam-se os embargos de declaração interpostos, cuja pretensão é apenas a reabertura das questões já apreciadas e reexame da causa. 4. Mesmo para fins de prequestionamento, o cabimento dos embargos declaratórios devem adequar-se ao disposto no art. 535 do CPC."

Na presente irresignação especial, sustenta a empresa recorrente a violação dos seguintes dispositivos legais:

a) arts. 165, 458, II e III e 535, II, do CPC, tendo em vista a rejeição dos embargos de declaração opostos com a finalidade de sanar omissões sobre pontos relevantes ao deslinde da controvérsia;

b) arts. 142 e 102, do CTN, uma vez que o Tribunal *a quo*, ao concluir pela *"desnecessidade da formalização do crédito tributário por meio do lançamento, sendo bastante simples notificação de cobrança de pretensão dívida"*, entendeu ser desnecessário o prévio procedimento tributário administrativo (PTA) para fins de formalização de seu pretensão crédito tributário. Aduziu, ainda que *"dos documentos referidos, observa-se, com meridiana clareza, inexistir: lançamento e o respectivo auto de infração; intimação da recorrente para exercer o seu direito de defesa perante o contencioso administrativo, e, por fim decisão fundamentada por parte deste, julgando procedente o lançamento. Saliente-se que era seu o ônus de mostrar o regular procedimento administrativo, ante as alegações da ora recorrente"*;

c) art. 2º, § 5º, VI e § 6º, da Lei n.º 6.830/80, uma vez que a CDA foi lavrada sem o prévio procedimento administrativo do lançamento, motivo pelo qual o crédito nela constante é inexigível e inexecutável, porquanto ilíquido e incerto;

d) itens 22 e 24, da lista de serviços anexa à LC n.º 56/87, porquanto o contrato que ser firma com as operações de fornecimento de *software* se reveste de cessão de direito

Superior Tribunal de Justiça

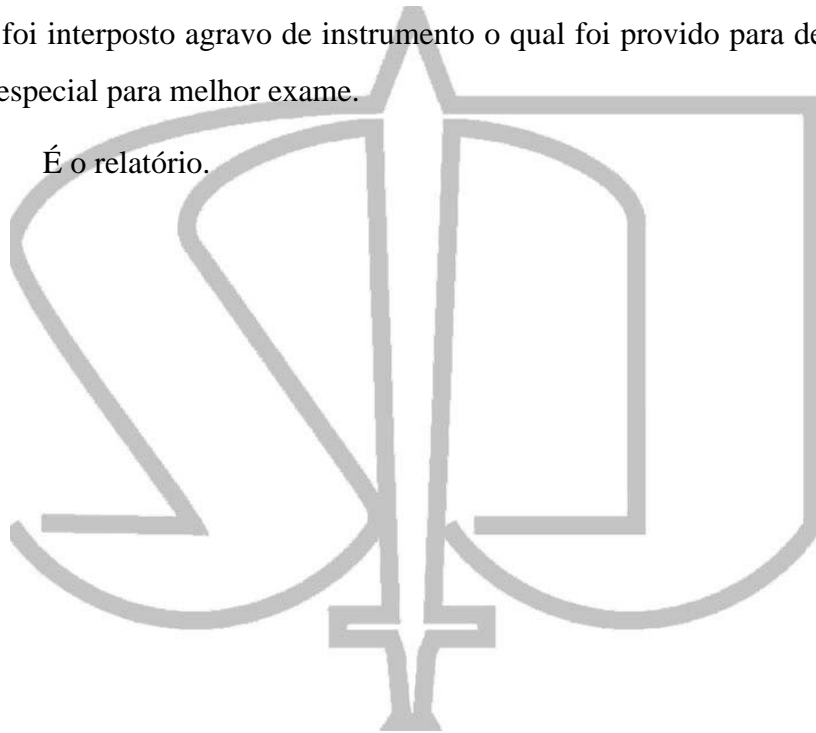
de uso, não havendo, portanto, qualquer prestação de serviços passível de incidência do ISS;

e) art. 12, do Decreto-lei n.º 406/68 e art. 102, do CTN, uma vez que, considerando que houve prestação de serviços, verifica-se que os mesmos não foram prestados no Município exequente, mas, sim, no Município de Belo Horizonte, afastando, portanto, a legitimidade ativa do Município de Luz autor do executivo fiscal.

Não foram apresentadas contra-razões.

Realizado o juízo de admissibilidade negativo do apelo extremo, na instância de origem, foi interposto agravo de instrumento o qual foi provido para determinar a subida do recurso especial para melhor exame.

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 814.075 - MG (2006/0020143-4)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DO ARESTO DE APELAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇOS. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA COM BASE EM ELEMENTOS FÁTICOS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 07/STJ. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE SE TRATA DE CONTRATO DE CESSÃO DE USO. IMPROCEDÊNCIA.

1. O fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS.

2. Precedentes do STJ (**REsp 633.405/RS**, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 13.12.2004; **REsp 123.022/RS**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.10.1997; **REsp 216967/SP**, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 22.04.2002) e do STF (**RE n.º 176626 / SP**, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998)

3. A nulidade da CDA e sua incorrência ante a afirmação da existência de procedimento administrativo prévio à sua lavratura e quanto ao local de prestação dos serviços, partiram da análise do conteúdo fático-probatório carreado aos autos, motivo pelo qual revela-se insindicável ao E. STJ, em sede de recurso especial, analisar as suscitadas ofensas aos arts. 2º, § 5º, VI e § 6º, da Lei n.º 6.830/80, 102 e 142, do CTN e art. 12, do Decreto-lei n.º 406/6, ante a incidência inarredável a incidência da Súmula n.º 07/STJ, *verbis*: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

4. As ofensas aos arts 165, 458 e 535 do CPC, não restaram evidenciadas porquanto Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX(Relator):

Com efeito, a violação dos arts. 165, 458 e 535 do CPC, não restaram configuradas, uma vez que o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o

Superior Tribunal de Justiça

magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. Neste sentido, os seguintes precedentes da Corte:

"AÇÃO DE DEPÓSITO. BENS FUNGÍVEIS. ARMAZÉM GERAL. GUARDA E CONSERVAÇÃO. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. PRISÃO CIVIL. CABIMENTO. ORIENTAÇÃO DA TURMA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCESSO EXTINTO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO § 4º DO ART. 20, CPC. EQÜIDADE. RECURSO DO BANCO PROVIDO. RECURSO DO RÉU DESACOLHIDO.

(...)

III - Não padece de fundamentação o acórdão que examina suficientemente todos os pontos suscitados pela parte interessada em seu recurso. E não viola o art. 535-II o aresto que rejeita os embargos de declaração quando a matéria tida como omissa já foi objeto de exame no acórdão embargado.

(...)" (REsp 396.699/RS, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 15/04/2002)

"PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO UNA DE RELATOR. ART. 557, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INTELIGÊNCIA A SUA APLICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EXAMINADA NO TRIBUNAL "A QUO".

(...)

3. Fundamentos, nos quais se suporta a decisão impugnada, apresentam-se claros e nítidos. Não dão lugar, portanto, a obscuridades, dúvidas ou contradições. O não acatamento das argumentações contidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que ele entender atinente à lide.

4. Não está obrigado o Juiz a julgar a questão posta a seu exame conforme o pleiteado pelas partes, mas, sim com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.

(...)

9. Agravo regimental não provido." (AGA 420.383, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/04/2002)

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 464, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. APELAÇÃO. DECISÃO POR MAIORIA. RECURSO ESPECIAL.

Superior Tribunal de Justiça

I - Os embargos de declaração possuem finalidade determinada pelo artigo 535, do CPC, e, excepcionalmente, podem conferir efeito modificativo ao julgado. Admite-se também embargos para o fim de prequestionamento (Súmula 98-STJ). Exigir que o Tribunal a quo se pronuncie sobre todos os argumentos levantados pela parte implicaria rediscussão da matéria julgada, o que não se coaduna com o fim dos embargos. Assim, não há que se falar em omissão quanto ao decisum vergastado, uma vez que, ainda que de forma sucinta, fundamentou e decidiu as questões. O Poder Judiciário, para expressar sua convicção, não precisa se pronunciar sobre todos os argumentos suscitados pelas partes.

(...)

Recurso especial não conhecido." (Resp 385.173, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 29/04/2002)

No mérito a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se em definir a) se ausência de procedimento administrativo de lançamento prévio à formalização do crédito tributário torna a CDA nula em razão de referida falta; b) se não incide ISS sobre o fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada sob o fundamento de que se trata de contrato de cessão de uso onde não há, portanto, prestação de serviços, mas, tão-somente, obrigação de fazer; c) se acaso considerada a prestação de serviço, que a mesma não foi efetivada no Município exequente sendo este, portanto, parte ilegítima na ação executiva.

Deveras, evidencia-se que as conclusões a que chegaram as instâncias ordinárias a respeito da ausência de nulidade da CDA, a existência de procedimento administrativo prévio à sua lavratura e quanto ao local de prestação dos serviços, partiram da análise do conteúdo fático-probatório carreado aos autos, consoante se colhe dos seguintes excertos do voto-condutor do acórdão de apelação:

Estando correta a apreciação monocrática, acresce-se que a CDA se revestiu dos requisitos previstos no § 5º do artigo 2º da Lei Nº 6830/80 e que se apresentou devidamente preenchida (fls. 91/103;TJ).

Assim, rejeita-se a preliminar.

Em relação à ausência de Processo Tributário Administrativo, verifica-se que razão não assiste à Apelante, pois fora devidamente notificada, entretanto, não quitou e nem mesmo impugnou administrativamente dentro do prazo concedido a ela (fl. 102-TJ).

Dessa forma, rejeita-se a preliminar.

Superior Tribunal de Justiça

A respeito da ilegitimidade passiva, configura-se que para efeitos de incidência do ISS, importa o local da prestação de serviço, a fim de se definir qual o município competente para a exigência da obrigação tributária correspondente, devendo, pois, ser entendido o disposto no artigo 12 do Decreto Lei Nº 406/68.

Consectariamente, revela-se insindicável ao E. STJ, em sede de recurso especial, analisar as suscitadas ofensas aos arts. 2º, § 5º, VI e § 6º, da Lei n.º 6.830/80, 102 e 142, do CTN e art. 12, do Decreto-lei n.º 406/6, ante a incidência inarredável a incidência da Súmula n.º 07/STJ, *verbis*: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

No que pertine à alegada afronta aos itens 22 e 24, da lista de serviços anexa à LC n.º 56/87, sob o fundamento de que o contrato que se firma com as operações de fornecimento de *software* se reveste de cessão de direito de uso, não havendo, portanto, qualquer prestação de serviços passível de incidência do ISS, atendido o requisito do prequestionamento, impõe-se o conhecimento do recurso.

Como é de sabença, o fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, consoante entendimento pacífico da Primeira Seção desta Corte e do Supremo Tribunal Federal, se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS.

Neste sentido, o entendimento do E. STF no julgamento do RE n.º 176626 / SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998, cuja ementa restou vazada nos seguintes termos:

I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma

Superior Tribunal de Justiça

mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio

No mesmo sentido os seguintes precedentes desta Corte Superior:

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).

2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.

3. É que "A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias." 4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.11.2004, DJ 13.12.2004 p. 241)

Superior Tribunal de Justiça

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECÍFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUÁRIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENÔMENO TRIBUTÁRIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68).

2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO É, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUÁRIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VÁRIOS TIPOS DE NEGOCIO JURÍDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRÉSTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS.

3- DEFINIDO NO ACÓRDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO É POSSÍVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISSCUSSÃO DESSA TEMÁTICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS.

4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACÓRDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS.

(REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14.08.1997, DJ 27.10.1997 p. 54729)

TRIBUTÁRIO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - DL 406/68 - INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS.

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

Superior Tribunal de Justiça

qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

4. Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.

5. Recurso improvido.

(REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28.08.2001, DJ 22.04.2002 p. 185)

Consectariamente, não merece acolhimento a tese da recorrente de que o fornecimento de *software* se caracterizaria como um contrato de cessão de uso, merecendo ser mantido o acórdão do Tribunal de origem, que assim dirimiu a controvérsia:

"Agora, no mérito, sustenta que as funções que desempenha são programas específicos que não estão ao alcance de qualquer usuário final, não se enquadrando, portanto, na categoria de "software" de prateleira.

Argumenta, ainda, que este "software" trata-se de contrato de cessão de direitos autorais, e como tal, não se caracteriza como serviço para fins de tributação municipal.

Para melhor compreensão da questão, mister faz-se destacar as palavras de HENRIQUE GALDEMAN:

"Na obra multimídia, o software, na legislação brasileira, é protegido pelo direito autoral, desempenha um papel fundamental na criação, adaptação e coordenação do conteúdo. Ele também é responsável pela apresentação do conteúdo ao usuário, permitindo-lhe a interatividade, as buscas, a navegação e, de um modo geral, utilização e o comando total do produto multimídia". (De Gutenberg à Internet : Direitos Autorais na Era Digital : Record : 1997 : p. 171).

Sobre o conceito de "software", bem afirmou a Apelante, mas sobre a sua tributação, aí, merecem considerações a serem feitas.

Segundo a Constituição Federal, artigo 156, o Município é competente para tributar, por meio do ISS, os serviços de qualquer natureza (exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações) prestados em seu território.

Dessa forma, percebe-se que à exceção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (os quais encontram-se sujeitos, de acordo com o artigo 155, inciso II da CF/88, ao ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal), todos os demais serviços, desde que definidos em Lei Complementar, estariam sujeitos à incidência do ISS.

E no sistema brasileiro, o diploma legal a ser analisado para a atividade acima referida, é o Decreto 406/68, em seu artigo 8º caput.

Discorrendo sobre o ISS, adverte o prof. SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

"Às luzes da nova Constituição, a questão dos serviços

Superior Tribunal de Justiça

tributáveis deve, necessariamente, ser interpretada de modo diverso. É que na CF de 67, o seu artigo 24, inciso II, dizia competir aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

A redação falava genericamente em serviços sem nomeá-los. E, mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os Estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja da comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal (transporte no âmbito territorial do município). Urge assumir o Poder Judiciário sua função de intérprete da Constituição, conferindo-lhe feição inteligível. É caso por exemplo, de se dar ao artigo 156, III, a interpretação que decorre do seu texto." (Comentários à Constituição de 1988 ; Forense - 8ªed. ; p.477).

Destarte, deve-se considerar que os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias de livre comercialização no mercado e passíveis de incidência do ICMS.

Mas no caso em exame, os programas são elaborados especialmente para certo usuário, exercendo, assim, verdadeira prestação de serviço e sujeitando-se ao ISS.

Importante, faz-se destacar as palavras do ilustre Des. JOSÉ FRANCISCO BUENO neste Eg. Tribunal:

"Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor de direitos sobre o mesmo, com o fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS. Se, porém, tais programas de computação não são destinados ao atendimento de determinadas necessidades do usuário e que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadoria que circula, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc), sujeitando-se, portanto, ao ICMS." (TJMG - Proc. Nº 212863-5/00 - Rel. Des. José Francisco Bueno ; Public. 07/08/2001).

Como bem disposto na sentença de 1º grau, cabe ressaltar que todo "software" apresenta-se como um produto imaterial, pois é um esforço criativo de alguém, que elabora a programação.

Relevante se faz discorrer sobre as palavras do eminente Des. GARCIA LEÃO em sua revisão:

"Na vertiginosa corrida tecnológica a que estamos assistindo,

Superior Tribunal de Justiça

onde as ocupações humanas se desdobram, se multiplicam e se renovam a toda hora, não é mais possível, numa análise serena, admitirmos que aquelas atividades ali nominadas sejam hoje consideradas exclusivas. Temos que, realmente, examinar a atividade a ser tributada, ou que se pretenda tributar, em seus diversos desdobramentos, nos desprendendo da literalidade do texto legal." (Proc. Nº 194016-2/00 ; Rel. Des. Páris Peixoto Pena ; Public. 27/10/2000).

Contudo, interessa definir que o "software" em questão merece a incidência do ISS e não do ICMS.

Ex positis, mantém-se integralmente a bem lançada decisão de primeiro grau, negando-se provimento ao recurso.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso e, nesta parte, nego-lhe provimento.

É como voto.

