

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO

Sílvia de Godoy Rodrigues

DISTRIBUIÇÃO DIGITAL NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Porto Alegre
2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO

Sílvio de Godoy Rodrigues

DISTRIBUIÇÃO DIGITAL NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre
2012

SÍLVIO DE GODOY RODRIGUES

**DISTRIBUIÇÃO DIGITAL NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Conceito atribuído: _____

Aprovada em _____ de _____ de 2012.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Igor Danilevich – Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

AGRADECIMENTOS

Agradeço, como não poderia deixar de fazer, inicialmente, ao Professor Dr. Igor Danilevicz, pela orientação atenciosa e dedicada que me foi fornecida desde o primeiro momento que lhe relatei o que pretendia tratar na monografia. Apesar da relativa falta de familiaridade com o tema e da própria dificuldade inerente ao mesmo, o Professor Igor sempre se mostrou sábio e interessado, jamais se furtando a esclarecer as dúvidas que surgiam, sempre com a serenidade professoral que lhe é peculiar.

Aos meus pais, tanto pelo apoio moral quanto pelas incontáveis revisões gramaticais que esse trabalho sofreu até chegar a sua versão final. Pela educação que me permitiu chegar até aqui. Pelo auxílio material que viabilizou todas as minhas conquistas até então. Pelo amor incondicional. Por tudo.

Ao meu irmão, pela permanente disposição para debater esse tema e tantos outros. Pela curiosidade inquisitiva, semelhante a minha, que sempre ajudou a dar força para impulsionar minha própria vocação intelectual.

Aos meus avós, que Deus os tenha, pelo carinho, conforto e amizade. Por terem sido parte indissociável da minha criação. Por terem sido presença garantida em todos os meus momentos importantes, bons ou ruins. Por terem sido meus exemplos na busca do caminho do Bem.

Aos meus ex-colegas e supervisores de estágio durante meu tempo trabalhando nos gabinetes da Dr^a Márcia Leal Zanotto Farina (MP/RS), do Dr. Élcio Pinheiro de Castro (TRF/4^a Região) e do Dr. Waldir Alves (PRR/4^a Região), pela experiência, companheirismo e lições de vida. Pelo importante contato com a realidade profissional. Por tudo que tive a chance de aprender.

Aos meus poucos e verdadeiros amigos, cujos nomes dispensam citação expressa, pela cumplicidade, pelo apoio e por tudo de bom que anos de amizade bem cultivada costumam trazer. Em meio às distâncias e dificuldades, sempre conseguimos alguma forma de confraternizar e lembrar “os velhos tempos”, bem como construir novos tempos na presença uns dos outros.

"The State provides a legal, orderly, systematic channel for the predation of private property; it renders certain, secure, and relatively 'peaceful' the lifeline of the parasitic caste in society."

Murray Newton Rothbard – Anatomy of the State (1974)

RESUMO

O presente trabalho busca analisar as possíveis consequências tributárias da Distribuição Digital no seu uso mais comum: o licenciamento de software seguido de download do mesmo. Inicia-se a análise ainda no direito civil, buscando a natureza jurídica do software na melhor doutrina e estudando as principais características do contrato de licença para o usuário final (EULA). Na sequência, é feita a análise crítica da decisão paradigma do STF sobre o software em meio físico (RE nº 176.626/SP), chegando ao direito tributário. Com base nas lições da doutrina, demonstra-se que o licenciamento de software não se subsume à hipótese tributária tanto do ICMS, quanto do ISS, só podendo vir a ser tributado através do exercício da competência tributária residual. Encerra-se o trabalho com algumas considerações adicionais de ordem técnica sobre o assunto e a com análise da primeira manifestação do STF sobre a Distribuição Digital.

Palavras-chave: Distribuição digital. Software. Download. Direito da Informática. Tributação.

ABSTRACT

This study aims to analyze the possible consequences of Digital Distribution's most common use: software licensing followed by download in terms of taxation. The analysis starts still within civil law, searching the juridical nature of the software as stated by the best doctrine and studying the main characteristics of the End-user License Agreement (EULA). After that, a critical analysis of STF's leading case on software stored in physical means (RE n° 176.626/SP) is made, and the study of tax law is started soon after. Following the lessons learned from the doctrine, it is shown that software licensing does not subsume to the legal hypothesis of either ICMS or ISS. The only way it could be taxed is through the exercise of residual legislative competence for instituting taxes. The study ends with some additional considerations about technical issues on the subject and the critical analysis of STF's first decision about Digital Distribution.

Keywords: Digital Distribution. Software. Download. Computer Law. Taxation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. Natureza jurídica do software e breve análise da Lei 9.609/1998.....	3
2. O contrato de licenciamento de uso de software	8
2.1 Considerações gerais	8
2.2 O contrato de licenciamento não transfere propriedade	9
2.3 Não se trata de planejamento tributário.....	12
2.4 A violação dos termos do contrato de licenciamento de software pode ter repercussão criminal.....	15
3. O entendimento consagrado no âmbito do STF sobre o software em meio físico	19
3.1 Análise crítica	20
3.2 A resposta do Supremo e o reflexo da decisão no âmbito do STJ.....	22
4. Análise das possíveis consequências tributárias da distribuição digital de software: considerações iniciais	24
4.1 Competência Constitucional e limitação ao poder de tributar.....	24
4.2 Regra matriz de incidência tributária e a insuficiência do conceito de “fato gerador”	27
5. Distribuição digital de software e ICMS	33
5.1 Considerações prévias	33
5.2 A regra-matriz de incidência do ICMS-M.....	34
5.2.1 (Im)possibilidade de enquadramento do software no conceito constitucional de mercadoria	35
5.2.1.1 Considerações gerais	35
5.2.1.2 Pela inclusão	36
5.2.1.3 Pela exclusão	38
5.2.2 Inocorrência de circulação jurídica do software.....	39
5.2.3 Subsunção da distribuição digital à hipótese tributária do ICMS-M: conclusões.....	40
6. Distribuição digital de software e ISS	43

6.1 A regra-matriz de incidência do ISS.....	43
6.2 Subsunção da distribuição digital de software à hipótese tributária do ISS.....	46
7. Outros argumentos: dificuldades técnicas e direitos individuais.....	48
8. Sinais de uma possível mudança de entendimento no âmbito do STF sobre o assunto	50
8.1 Análise crítica.....	54
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

Dos jogos de computador aos sistemas de automação industrial, dos aplicativos de celular aos sistemas da NASA, os softwares estão presentes em praticamente todos os momentos da vida contemporânea. Em razão disso, seu estudo vem recebendo cada vez mais atenção por parte da doutrina.

Com o avanço da tecnologia, afetando todos os produtos e sempre no sentido de torná-los mais complexos e sofisticados, a propriedade intelectual está se firmando como a mais valiosa forma de propriedade no capitalismo contemporâneo. Esse fenômeno é de simples constatação, bastando observarmos o quanto custa um tênis da Nike, ou um celular da Apple. Não estamos pagando, essencialmente, pelo silício do celular ou pelo tecido do tênis mais a mão de obra para produzi-los. A maior parte do preço final dos referidos produtos é a exploração comercial da propriedade intelectual de seus respectivos fabricantes.

O Software leva esse paradigma da propriedade intelectual a um extremo, na medida em que se cria um abismo entre o custo de produção de uma mídia gravada (CD/DVD), que se situa na casa dos centavos, e o valor final e real daquele software comercializado. A irrelevância das mídias nos leva a outro ponto fundamental: o Software não se confunde com a mídia que lhe dá suporte.

Hoje está em plena expansão a ideia do “cloud computing”, isto é, delegar aos grandes servidores a tarefa de guardar nossos softwares e dados em geral. Não se faz mais necessário manter em casa pilhas e mais pilhas de “backups” em CD e DVD, quando se pode contar com o armazenamento virtual do Google, Microsoft e tantas outras opções muito mais confiáveis que uma mídia física que pode ser extraviada ou danificada.

As próprias mídias físicas estão entrando, gradativamente, em desuso. Locadoras de filmes já são coisas do passado. Alguns jornais já anunciam que não mais veicularão notícias impressas em papel e a indústria da música busca alternativas ao já quase superado modelo do “Álbum” em CD. No centro de todo esse fenômeno está a internet e, mais especificamente, a distribuição digital via download.

O desaparecimento das mídias físicas e a sofisticação dos contratos de uso de software rotineiramente “assinados” pelos usuários finais ilustram, com inédita clareza, a diferença entre o software propriamente dito e seu suporte físico. Na medida em que o mesmo sistema

operacional que pode ser adquirido com DVD e caixa, pode já vir instalado, pode ser adquirido via download no próprio site do fabricante ou mesmo pode ser adquirida apenas a sua chave de registro, legalizando até mesmo uma instalação “pirata”, resta patente que existem inúmeras formas de se adquirir o mesmo software, de modo que a única coisa realmente relevante são os termos do contrato e os limites de uso impostos ao usuário.

A relação entre o usuário final e a empresa de software é uma relação única, sendo quase impossível traçar paralelos com outros tipos de contrato. Afinal, onde está o “bem” adquirido? Ou, ainda, quem presta o “serviço” em questão? Se houve venda de mercadoria, como justificar as inúmeras limitações contratuais ao uso da propriedade supostamente adquirida? Podemos, realmente, afirmar que o usuário final é proprietário do software que adquire?

O enfrentamento dessas questões é essencial para que possamos analisar os efeitos dessa relação no plano do Direito Tributário. A distribuição digital é, sem dúvida, o futuro e a tributação incidente sobre tais operações, um tema de vanguarda e de inegável interesse para toda sociedade. O presente estudo visa, portanto, analisar qual a verdadeira natureza da relação entre consumidor e empresa de software e suas conseqüências para fins de tributação de consumo.

1. Natureza jurídica do software e breve análise da Lei 9.609/1998

O software é um fenômeno relativamente novo para o direito. A ideia sequer existia até ser proposta por Alan Turing em 1935. Daquele momento até o presente, a evolução foi rápida e manifesta, de modo que hoje a indústria de softwares movimentava milhões de dólares ao redor do mundo todos os dias.

A clássica obra de Arnaldo WALD sobre o assunto define o software como sendo:

o conjunto de programas e procedimentos que permitem o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário. [...] O 'software' é constituído por um conjunto de instruções, expressando ideias, as quais são veiculadas mediante a gravação num bem tangível, como, por exemplo, um disquete ou uma fita magnética ou uma pastilha semicondutora. **Assim, a substância do software é intangível, embora sua expressão e veiculação sejam processadas em bens tangíveis**¹

Adiante o autor define a natureza jurídica do software como “obras do espírito exteriorizadas”, incluindo este em “outros escritos”, ainda sob a égide da já revogada Lei 5.988/73 que versava sobre direitos autorais. O autor enquadra o software no art. 6º, I da referida lei, evidenciando a ausência de tratamento legal específico para o tema quando escrita a referida obra². É de suma importância, para os fins desse estudo, destacar a parte final do excerto citado com o intuito de frisar a distinção entre o software e seu suporte físico.

Orlando Gomes também foi um convicto defensor da tese que pugnava a extensão ao software da disciplina dos direitos autorais, enquadrando-os na mesma categoria das obras literárias. Baseado na experiência estrangeira sobre o assunto, o autor refutou as teses que pretendiam o enquadramento do software na disciplina dos segredos industriais ou dos privilégios de invenção³. Vejamos o núcleo argumentativo do autor para defender o enquadramento no regime dos direitos autorais:

Na opinião dos autores citados, os programas de computador devem ser enquadrados desse modo na categoria das obras literárias e devem receber a mesma proteção porque são produto de um esforço intelectual que reclama, em todas as fases de programação, conhecimentos especializados, capacitação técnica, experiência e criatividade. O programador traça um projeto individual – que os autores citados descrevem no estudo mencionado, no qual, como ressaltam, a forma, o conteúdo e a

¹ WALD, Arnaldo. A natureza jurídica do software. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p.19.

² *Ibidem*, p. 41.

³ GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 8.

qualidade diferenciam-se de qualquer outro, apresentando aquela originalidade subjetiva a que se refere DESBOIS.⁴

A doutrina dos autores citados converge com a de outros autores como Carlos Alberto BITTAR⁵, José de Oliveira ASCENSÃO⁶, Carlos Augusto da Silveira LOBO⁷, Eugen ULMER e Gert KOLLE⁸, no sentido de reconhecer a necessidade de uma legislação específica sobre o assunto, sem, entretanto, admitir a presença de uma “lacuna” no direito, uma vez que a disciplina das obras literárias seria perfeitamente aplicável aos softwares⁹. Em que pese a idade das obras citadas, verificamos que esse entendimento continua sendo expressamente acatado nos principais tratados internacionais sobre o assunto. Vejamos o que diz o TRIPS (trade-related aspects of intellectual property rights):

Article 10
Computer Programs and Compilations of Data

1. Computer programs, whether in source or object code, shall be protected as literary works under the Berne Convention (1971).¹⁰

No mesmo sentido, a disposição do WIPO Copyright Treaty:

Article 4
Computer Programs

⁴ GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 7-8.

⁵ BITTAR, Carlos Alberto. Computação e Direito: Enquadramento do “hardware” e do “software” no plano dos direitos intelectuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 565, nov. 1982 p. 19 *apud* WALD, Arnaldo. A natureza jurídica do software. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p.39.

⁶ ASCENSÃO, José de Oliveira. Programas de Computador e Direito Autoral. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 61-93.

⁷ LOBO, Carlos Augusto da Silveira. A proteção Jurídica dos Programas de Computador. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 105-113.

⁸ ULMER, Eugen; KOLLE, Gert. A proteção sob o Direito Autoral de Programas de Computador. Tradução de BRENNER, Marina. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 115-162.

⁹ Devemos observar que na época dessas discussões doutrinárias a pirataria era um fenômeno novo, de modo que há evidente preocupação por parte desses juristas em não admitir uma lacuna no direito capaz de permitir a “institucionalização da pirataria” (palavras de Orlando Gomes).

¹⁰ Artigo 10

Programas de computador e compilações de dados.

Programas de computador, seja em código fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias sob a Convenção de Berne (1971). WTO. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights – TRIPS. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/trips_e/t_agm0_e.htm>. Acesso em: 1 nov. de 2012. Tradução nossa.

Computer programs are protected as literary works within the meaning of Article 2 of the Berne Convention. Such protection applies to computer programs, whatever may be the mode or form of their expression.¹¹

Tais estudos influenciaram fortemente o legislador pátrio, fazendo com que a Lei 9.609/98 que hoje disciplina o assunto defina o software como:

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.¹²

Percebe-se que o legislador pátrio teve o cuidado de não confundir o software com o CD, DVD ou outro suporte físico que o contenha. Esse cuidado é bem demonstrado nas palavras de Carlos Augusto da Silveira LOBO:

Cumpra não confundir a obra protegida com o meio físico que a exterioriza. Os direitos de autor têm por objeto um bem intangível, que não se confunde com o bem tangível (livro disco, fita magnética, etc) na qual se encontra gravada. O comprador de um livro adquire a propriedade sobre o livro e terá todos os remédios jurídicos contra quem pretenda turbar-lhe a posse. Nenhum direito tem sobre o bem intangível, isto é, o poder jurídico que tem o autor de se opor erga omnes contra a reprodução inautorizada.¹³

No artigo 2º da referida lei o legislador usa a expressão “propriedade intelectual de programa de computador”, equiparando o software às obras literárias, muito bem evidenciando o caráter intangível do software e sua natureza jurídica de propriedade intelectual. Também foi estendido ao software o regime dos direitos autorais, da mesma forma que as obras literárias. Percebe-se, de maneira clara, que o legislador acatou expressamente o entendimento dos autores anteriormente citados.

¹¹ Artigo 4

Programas de Computador

Programas de computador são protegidos como obras literárias nos limites do significado do Artigo 2 da Convenção de Berne. Tal proteção se aplica aos programas de computador, qualquer que seja a forma ou modo de sua expressão. WIPO. WIPO Copyright Treaty. Disponível em: <http://www.wipo.int/treaties/en/ip/wct/trtdocs_wo033.html>. Acesso em: 1 nov. de 2012. Tradução nossa.

¹² BRASIL, Lei n. 9609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 15 out. 2012.

¹³ LOBO, Carlos Augusto da Silveira. A proteção Jurídica dos Programas de Computador. In: GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 102.

Ainda que a tese do enquadramento do software no regime das patentes não tenha sido acolhida, é importante termos em mente que existem situações no qual é possível haver pedido de patente. Luiz Otávio PIMENTEL esclarece:

A legislação nos EUA, na União Européia e no Brasil são coincidentes quanto à proibição de se patentear os programas de computador em si, ou seja, a forma como o programa é escrito. Não obstante, patentes têm sido concedidas para invenções que envolvem um programa de computador.

Nesse sentido, para que uma invenção que envolva um programa de computador seja patenteada, nos Estados Unidos ela tem que produzir um efeito ‘útil concreto e tangível’. Esse critério para a concessão de patentes é bem menos exigente que o critério adotado pelo Instituto Europeu de Patentes, o qual exige que a invenção apresente um efeito técnico.

No Brasil, patentes são concedidas para inventos industriais relativos a programas de computador cuja criação apresente um efeito que venha a resolver um problema encontrado na técnica.¹⁴

Talvez a disposição mais relevante da referida lei, para o propósito desse trabalho, seja a do artigo 9º¹⁵. Ele traz para o direito pátrio o instituto do licenciamento de uso, contrato até então desconhecido nesse âmbito.¹⁶ Ainda mais interessante é notar que no artigo 11 a lei menciona a “transferência de tecnologia”, em clara oposição à simples licença de uso. Analisaremos em maiores detalhes o contrato de licenciamento de uso de software no capítulo seguinte. Nesse momento é preciso deixar claro que:

a) o legislador pátrio, no esteio da doutrina de Arnaldo WALD, Orlando GOMES e outros, consagrou a distinção entre o software em si e seu suporte físico, além de reconhecer a natureza de propriedade intelectual do software, enquadrando-o no regime jurídico de proteção dos direitos do autor. No âmbito do STJ, a natureza de propriedade intelectual do software é amplamente reconhecida nos processos que versam sobre a violação dos direitos de autor, senão vejamos:

Direito civil. Recurso especial. Ação de conhecimento sob o rito ordinário. Programa de computador (software). Natureza jurídica. Direito autoral (propriedade intelectual). Regime jurídico aplicável. Contrafação e comercialização não

¹⁴ PIMENTEL, Luiz Otávio; CAVALCANTE, Milene Dantas. Patente de invenção e programa de computador. In: PIMENTEL, Luiz Otávio (Org.). **A proteção jurídica da propriedade intelectual de software: noções básicas e temas relacionados**. Santa Catarina: Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, 2009. p. 78.

¹⁵ Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. BRASIL, Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 15 out. 2012.

¹⁶ YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141. p. 64-65.

autorizada. Indenização. Danos materiais. Fixação do quantum. Lei especial (9.610/98, art. 103). Danos morais. Dissídio jurisprudencial. Não demonstração.

- O programa de computador (software) **possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial, sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias.**

- Constatada a contrafação e a comercialização não autorizada do software, é cabível a indenização por danos materiais conforme dispõe a lei especial, que a fixa em 3.000 exemplares, somados aos que foram apreendidos, se não for possível conhecer a exata dimensão da edição fraudulenta.

- É inadmissível o recurso especial interposto com fulcro na alínea 'c' do permissivo constitucional se não restou demonstrado o dissídio jurisprudencial apontado.

- Recurso especial parcialmente provido.¹⁷

b) as operações relativas ao uso de software são regidas, em razão de expressa disposição legal, por contrato de licença e não por contrato de compra e venda. Um software só é “vendido” quando há transferência da tecnologia, nos termos do artigo 11 da Lei 9.609/98. Para o usuário final, o software é licenciado, nos termos do art. 9º da mesma lei.

A compreensão desses dois pontos é essencial para entendermos a tese que será mais adiante exposta nesse trabalho. O Direito Tributário é um direito de superposição que capta institutos tais como eles lhe são fornecidos pelo direito privado. Ele vai buscar no direito privado os dados e as formas que este utiliza para então fazer nascerem os tributos.¹⁸ Assim, imperioso se faz, nesse primeiro momento, compreendermos o que ocorre no âmbito do direito privado.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 443.119/RJ. Relator Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma. Julgado em 05/05/2003, publicado em Diário de Justiça de 30/06/2003.

¹⁸ CARRAZZA. Roque Antônio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 50.

2. O contrato de licenciamento de uso de software

2.1 Considerações gerais

Sendo o software uma propriedade intelectual sujeita ao regime dos direitos autorais e, sabendo que o consumidor se torna usuário de software através do contrato de licença, nos termos do artigo 9º da Lei 9.609/98, resta-nos agora analisar os principais critérios desse contrato, começando pela sua origem e introdução na legislação pátria.

Douglas YAMASHITA aponta que o próprio termo “licenciamento” não possuía, até então, significado autônomo no Direito Privado. Entre nós, “licença” é um conceito de Direito Administrativo: ato através do qual determinada autoridade pública permite a um particular ou funcionário público que faça ou deixe de fazer alguma coisa¹⁹. A legislação atual de software, Lei 9.609/98 traz o termo “licenciamento” em seu artigo 9º, parágrafo único, mas é interessante destacar que a legislação anterior (Lei 7.646/87) já falava em “contrato de licença” em seu artigo 27²⁰.

O artigo 2º da Lei de Software, ao estender o regime jurídico das obras literárias aos softwares em geral, acaba remetendo o intérprete à Lei 9.610/98 que trata do assunto. Vemos a expressão “licenciamento” no art. 49²¹ da referida lei, no contexto das formas de transferência de direitos autorais.

¹⁹ YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141. p.65.

²⁰ Art. 27. A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes, e nos quais se fixará, quanto aos tributos e encargos exigíveis no País, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos. BRASIL, Lei n. 7646, de 18 de dezembro de 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm>. Acesso em: 1 nov. 2012.

²¹ Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou **parcialmente** transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de **licenciamento**, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato. BRASIL, Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 1 nov. 2012.

YAMASHITA afirma que o licenciamento seria uma espécie do gênero cessão e, sendo uma cessão parcial, assumiria a natureza de locação. Forte na doutrina de Caio Mário da Silva PEREIRA e Arnaldo WALD, que afirmam que coisas incorpóreas podem ser locadas, YAMASHITA conclui que o licenciamento de uso de software tem natureza jurídica de locação de coisas.²²

Vejamos o que BARRETO nos diz sobre o contrato ora analisado:

Pelo contrato de licença de uso, o titular de um direito de propriedade intelectual (do direito autoral) concede a outra pessoa o direito de usar a referida propriedade intelectual, exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito. Não há transferência de propriedade intelectual entre licenciador e licenciado. O licenciado não adquire propriedade da coisa licenciada, mas tão-somente o direito ao seu uso. (...)

A simples posse de cópia do software não dá ao usuário o direito de seu uso, que somente se legitima com o contrato de licença ou, segundo determina o parágrafo único do art. 9º da Lei de software, na sua falta, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Disso decorre não ser juridicamente correto falar-se em 'compra e venda de software', dada a natureza jurídica da relação de licença de uso entre o licenciador e o licenciado (e na qual se tem por objeto um bem incorpóreo).²³

Nesse momento é pertinente prestar alguns esclarecimentos a respeito das peculiaridades do contrato de licenciamento de uso de software ou, como eles são melhor conhecidos: End-user License Agreement (EULA)²⁴. Além das disposições legais e doutrinárias pertinentes, analisaremos, especialmente, as cláusulas mais relevantes dos principais distribuidores do software pela internet.

2.2 O contrato de licenciamento não transfere propriedade

O primeiro e mais relevante ponto a ser demonstrado é a ausência de transferência da propriedade anteriormente mencionada.²⁵ Essa costuma ser uma das primeiras e mais evidentes cláusulas em toda e qualquer EULA. Vejamos o que nos diz o site oficial da Apple em relação aos produtos adquiridos através de sua loja virtual:

The Products transacted through the Service **are licensed, not sold**, to You for **use only under the terms of this license**, unless a Product is accompanied by a separate license agreement, in which case the terms of that separate license agreement will

²² YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141. p. 65-66.

²³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138.

²⁴ Contrato de licença para usuário final (tradução livre).

²⁵ Nesse mesmo sentido: CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 178.

govern, subject to Your prior acceptance of that separate license agreement. The licensor (“Application Provider”) **reserves all rights not expressly granted to You**. The Product that is subject to this license is referred to in this license as the “Licensed Application.”²⁶

Façamos uma breve comparação entre o que consta no site da referida empresa e um contrato de compra e venda típico. Nas palavras do saudoso Orlando Gomes, compra e venda é o tipo de contrato “*pela qual uma das partes se obriga a transferir a propriedade de uma coisa à outra, recebendo, em contraprestação, determinada soma de dinheiro ou valor fiduciário equivalente*”²⁷. O conceito de “propriedade”, na definição do autor:

é um direito complexo, se bem que unitário, consistindo num feixe de direitos consubstanciados nas faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa que lhe serve de objeto.

Direito absoluto também é porque confere ao titular o poder de decidir se deve usar a coisa, abandoná-la, destruí-la, e, ainda, se lhe convém limitá-lo, constituindo, por desmembramento, outros direitos reais em favor de terceiros. Em outro sentido, diz-se, igualmente, que é absoluto, porque oponível a todos. Mas a oponibilidade erga omnes não é peculiar ao direito de propriedade. O que lhe é próprio é esse poder jurídico de dominação da coisa, que fica ileso em sua substancialidade ainda quando sofre certas limitações.²⁸

Ou seja: um contrato de compra e venda vai transferir esse “direito absoluto” sobre a coisa para o comprador. Entretanto, o que se observa no trecho da EULA citada é exatamente o contrário: são transferidos apenas **alguns** direitos expressamente previstos em contrato. O tal “direito absoluto” sobre o software pertence claramente à Apple e não ao usuário que paga para adquirir o direito de usar determinado aplicativo em seu iPhone. Disposição contratual semelhante pode ser observada nos termos do Steam Subscriber Agreement da empresa Valve, maior distribuidora digital de jogos para a plataforma PC do mundo:

Valve hereby grants, and you accept, a limited, terminable, non-exclusive license and right to use the Software **for your personal use in accordance with this Agreement**, including the Subscription Terms. The Software is **licensed, not sold**. Your license confers **no title or ownership in the Software**. To make use of the

²⁶ Os Produtos transacionados através desse Serviço são licenciados, não vendidos, para você para uso apenas sob os termos dessa licença, a menos que um produto esteja acompanhado de um termo de licenciamento distinto, caso no qual os termos daquele contrato de licenciamento prevalecerão, o que se submete a sua prévia aceitação dos termos daquele contrato de licenciamento distinto. O licenciador (“Provedor do Aplicativo”) reserva todos os direitos não garantidos expressamente a você. O produto que está sujeito a essa licença é referenciado nela como “Aplicativo licenciado”. Tradução nossa. Disponível em: <<http://www.apple.com/legal/itunes/appstore/dev/stdeula/>>. Acesso em: 1 nov. 2012.

²⁷ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26. ed. Atualização de: AZEVEDO, Antonio Junqueira de; MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 265.

²⁸ GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 20. ed. Atualização de: FACHIN, Luiz Edson. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 104.

Software, you must have a Steam Account and you **may be required to be running the Steam client and maintaining a connection to the Internet.**²⁹

Nesse contrato podemos observar a afirmação expressa de que o usuário final não possui qualquer título ou direito de propriedade sobre o software. Vemos ainda que a empresa reserva-se o direito de exigir que o usuário esteja conectado à internet, mesmo que isso nada contribua com a funcionalidade do software em questão. Passamos a análise de uma EULA de Windows 7 gerada no site oficial da gigante Microsoft:

8. SCOPE OF LICENSE. The **software is licensed, not sold**. This agreement only gives you some rights to use the features included in the software edition you licensed. Microsoft reserves all other rights. **Unless applicable law gives you more rights despite this limitation, you may use the software only as expressly permitted in this agreement.** In doing so, you must comply with any technical limitations in the software that only allow you to use it in certain ways.³⁰

Os termos contratuais da fabricante do sistema operacional mais usado do planeta apresentam uma particularidade interessante ao reconhecer que a legislação aplicável pode estender os direitos previstos naquele contrato. Trata-se de cláusula evidentemente supérflua, mas que revela que a gigante do ramo de software está antevendo a possibilidade das legislações coíberem alguns dos abusos cometidos contra o usuário nos contratos de licenciamento de software. Por fim, vejamos os termos de licenciamento através do Origin, sistema da empresa Eletronic Arts que ambiciona rivalizar com o Steam:

A. **Grant.** EA grants you a personal, limited, non-exclusive license to install and use the Application for your personal, noncommercial use solely as set forth in this License and any accompanying documentation. Your acquired rights are subject to your compliance with this License. Any commercial use is prohibited. **You are expressly prohibited from sublicensing, renting, leasing or otherwise distributing the Application or rights to use the Application.** The term of your license shall commence on the date that you start to download, install or otherwise

²⁹ Valve garante por meio deste termo, e você aceita, uma licença limitada, terminável e não-exclusiva e direito de usar o Software para o seu uso pessoal e de acordo com esse contrato, incluindo os Termos do Assinante. O Software é licenciado, não vendido. Sua licença não lhe garante qualquer título ou propriedade sobre o software. Para usar o Software você deve ter uma conta Steam e pode ser requisitado a rodar o Cliente Steam e manter uma conexão à internet. Disponível em: <http://store.steampowered.com/subscriber_agreement/>. Acesso em 1 nov. 2012.

³⁰ Escopo da licença. O software é licenciado, não vendido. Esse contrato apenas lhe dá alguns direitos de uso sobre as funcionalidades incluídas na edição de software que você licenciou. A Microsoft reserva-se todos os outros direitos. A menos que a legislação aplicável lhe dê mais direitos, apesar dessa limitação você poderá usar o software apenas da forma expressamente permitida nesse contrato. Ao fazer isso, você deve acatar quaisquer limitações técnicas no software que apenas lhe permite usá-lo de determinada maneira. Gerado a partir de: <<http://www.microsoft.com/About/Legal/EN/US/IntellectualProperty/UseTerms/Default.aspx>>. Acesso em 1 nov. 2012.

use the Application, and shall end on the earlier of the date that you dispose of the Application; or EA's termination of this License.

[...]

E. **Reservation of Rights and Restrictions.** The Application is **licensed, and not sold**, to you for use only under the terms of this License. Except as expressly licensed to you herein, EA reserves all right, title and interest in the Application and all software delivered through the Application (including all characters, storyline, images, photographs, animations, video, music, text), and all associated copyrights, trademarks, and other intellectual property rights therein. The License is limited to the intellectual property rights of EA and its licensors in the Application and does not include any rights to other patents or intellectual property. Except, and only to the extent that may be permitted under applicable law, you may not decompile, disassemble, or reverse engineer the Application by any means whatsoever, or alter, modify, enhance, or create a derivative work of the Application. You may not remove, alter, or obscure any product identification, copyright, or other intellectual property notices in the Application or software delivered through the Application.³¹

Chegando ao quarto contrato com a expressão “*licensed, not sold*” evidencia-se que a indústria de software usa essa expressão como verdadeiro conjunto de “palavras mágicas” com o condão de retirar de seus clientes a condição de proprietários. O trecho citado traz ainda vedação expressa à capacidade de disposição do software por parte do usuário.

2.3 Não se trata de planejamento tributário

Poderia ser argumentado que a expressão “*licensed, not sold*” consagra apenas uma forma que a indústria desenvolveu com intuito de evitar a tributação. O argumento, entretanto, não prospera. Além das restrições já expostas, analisaremos mais a fundo as quatro EULA citadas, expondo outras restrições e obrigações impostas ao usuário de software que

³¹ A. Concessão. EA lhe concede uma licença pessoal, limitada e não-exclusiva para instalar e usar o aplicativo para seu uso pessoal e não-comercial, restrito aos termos dispostos nessa licença e qualquer outra documentação que o acompanhe. Seus direitos adquiridos estão sujeitos a sua conformidade com essa licença. Qualquer uso comercial é proibido. Você está expressamente proibido de sublicenciar, alugar, arrendar ou, de qualquer outra maneira, distribuir o aplicativo ou direitos de uso do aplicativo. O termo inicial da sua licença se dará na data em que você iniciar o download, instalar ou, de qualquer outra forma, usar o aplicativo e encerrará assim que você descartar o aplicativo ou a EA terminar essa licença.

[...]

E. Reserva de direitos e restrições. O aplicativo é licenciado, não vendido, para você para uso apenas sob os termos dessa licença. Exceto aqueles expressamente aqui licenciados a você, a EA reserva-se todos os direitos, títulos e interesses no aplicativo e todos os demais softwares entregues através do aplicativo (incluindo todos os personagens, histórias, imagens, fotos, animações, vídeos, música, texto), e todos os direitos autorais, marcas comerciais e demais direitos de propriedade intelectual associados. A licença é limitada aos direitos de propriedade intelectual da EA e seus licenciadores no aplicativo e não inclui quaisquer direitos a outras patentes ou propriedades intelectuais. Exceto, e apenas na medida em que pode ser permitida pela lei aplicável, você não pode descompilar, desmontar ou realizar qualquer outra forma de engenharia reversa sobre o aplicativo, bem como alterar, modificar, aprimorar, ou criar trabalho derivativo baseado no aplicativo. Você não pode remover, modificar, ou obscurecer qualquer identificação do produto, direitos autorais ou qualquer outro aviso de propriedade intelectual presentes no aplicativo ou em software entregue através do aplicativo. Tradução nossa. Disponível em: <<http://tos.ea.com/legalapp/eula/US/en/ORIGIN/>>. Acesso em: 1 nov. 2012.

inviabilizam qualquer tentativa de considerá-lo proprietário do software que utiliza. Começamos pela Apple:

c. Termination. The license is effective until terminated by You or Application Provider. **Your rights under this license will terminate automatically without notice from the Application Provider if You fail to comply with any term(s) of this license. Upon termination of the license, You shall cease all use of the Licensed Application, and destroy all copies, full or partial, of the Licensed Application.**

[...]

You agree that any Services contain proprietary content, information and material that is protected by applicable intellectual property and other laws, including but not limited to copyright, and that You will not use such proprietary content, information or materials in any way whatsoever except for permitted use of the Services. No portion of the Services may be reproduced in any form or by any means. You agree not to modify, rent, lease, loan, sell, distribute, or create derivative works based on the Services, in any manner, and You shall not exploit the Services in any unauthorized way whatsoever, including but not limited to, by trespass or burdening network capacity. You **further agree not to use the Services in any manner to harass, abuse, stalk, threaten, defame or otherwise infringe or violate the rights of any other party, and that the Application Provider is not in any way responsible for any such use by You, nor for any harassing, threatening, defamatory, offensive or illegal messages or transmissions that You may receive as a result of using any of the Services.**

[...]

The Application Provider, and its licensors, **reserve the right to change, suspend, remove, or disable access to any Services at any time without notice.** In no event will the Application Provider be liable for the removal of or disabling of access to any such Services. The Application Provider may also impose limits on the use of or access to certain Services, in any case and without notice or liability.³²

³² c. Terminação. A licença é eficaz até ser terminada por você ou pelo Provedor do Aplicativo. Seus direitos sob essa licença terminarão automaticamente e sem aviso prévio por parte do Provedor do Aplicativo se você descumprir qualquer termo dessa licença. Com a terminação da licença, você cessará o uso do aplicativo licenciado e destruirá quaisquer cópias, integrais ou parciais, do aplicativo licenciado.

[...]

Você concorda que quaisquer Serviços [a Apple usa “Services” para designar o coletivo composto por páginas e serviços em geral disponibilizados por ela, Apple, ou empresas afiliadas] contém conteúdo proprietário, informações e material protegido pela legislação de propriedade intelectual aplicável, inclusive, porém não limitado a legislação de direitos autorais. Você concorda que não usará esses conteúdos proprietários, informações ou materiais de qualquer forma exceto para o uso permitido dos Serviços. Nenhuma porção dos Serviços pode ser reproduzida de qualquer forma e por quaisquer meios. Você concorda em não modificar, alugar, arrendar, emprestar, vender, distribuir, ou criar trabalhos derivativos baseados nos Serviços e você não explorará os Serviços de qualquer maneira não autorizada. Você também concorda em não usar os Serviços de qualquer forma que assedie, abuse, persiga, ameace, difame ou de qualquer outra forma infrinja os direitos de qualquer outra parte e que o Provedor do Aplicativo não é responsável de qualquer forma por eventual uso indevido dos Serviços por você ou outra pessoa.

[...]

O Provedor do Aplicativo e seus licenciadores reservam-se o direito de mudar, suspender, remover ou desabilitar o acesso a quaisquer Serviços a qualquer tempo e sem qualquer aviso. Em nenhuma hipótese será o Provedor do Aplicativo legalmente responsável pela remoção ou indisponibilização do acesso a quaisquer Serviços. O Provedor do Aplicativo poderá inclusive impor limites ao uso ou acesso a certos Serviços em qualquer caso e sem qualquer aviso prévio ou responsabilidade legal. Tradução nossa. Disponível em: <<http://www.apple.com/legal/itunes/appstore/dev/stdeula/>>. Acesso em: 1 nov. 2012.

A cláusula “c” do contrato impõe ao usuário o dever de destruir todas as cópias do aplicativo licenciado caso o contrato seja extinto, além de consagrar a possibilidade da Apple extingui-lo unilateralmente. O segundo trecho grifado consagra a seguinte regra: não só a Apple não se responsabiliza por qualquer dano moral que o usuário possa sofrer como ela ainda considera “use the Service in any manner to harass” (usar o serviço de qualquer forma que atormente/assedie) razão suficiente para extinguir o contrato, revogando todas as licenças concedidas sem qualquer aviso prévio. Como se os poderes reservados à Apple pela EULA já não fossem suficientemente grandes, a terceira parte grifada consagra que a Apple não tem qualquer dever de continuidade, podendo suspender, desabilitar ou remover o que bem entender a qualquer momento.

Passamos à análise das limitações impostas aos usuários do Steam. A EULA do Steam não impõe restrições além daquelas que aparecem, de maneira padronizada, nos contratos desse tipo. Há, entretanto, uma cláusula bem interessante:

Valve may terminate your Account or a particular Subscription for any conduct or activity that Valve believes is illegal, constitutes a Cheat, or which otherwise negatively affects the enjoyment of Steam by other Subscribers. You acknowledge that Valve is not required to provide you notice before terminating your Subscriptions(s) and/or Account, but it may choose to do so.³³

A empresa certamente encontrou uma forma inusitada de tutelar a esportividade nos jogos eletrônicos: trapacear pode custar a revogação das licenças adquiridas através do Steam. Justa ou injusta, o fato é que a referida cláusula impõe uma limitação que certamente não se coaduna com a noção que temos de propriedade. A Microsoft não traz, na EULA analisada, nenhuma restrição além das já mencionadas, exceto a obrigatoriedade de “ativação” do Windows. A Eletronic Arts, entretanto, faz uma perigosa “inovação” na EULA do Origin:

In addition to information that you give EA directly, EA collects non-personally identifiable (or anonymous) information for purposes of improving our products and services, providing services to you, facilitating the provision of software updates, dynamically served content and product support as well as communicating with you. The non-personally identifiable information that EA collects includes technical and related information that identifies your computer (including the Internet

³³ A Valve pode terminar sua Conta [conta de usuário Steam] ou uma Assinatura [cada jogo que o usuário adquire a licença corresponde a uma “Assinatura”] em razão de qualquer conduta ou atividade que a Valve acreditar ser ilegal, constitui Trapaça [“Cheat”: uso de programas que alteram o funcionamento de um jogo, dando vantagem ao jogador] ou que de outra forma afeta negativamente o proveito do Steam por parte dos outros usuários. Você aceita que a Valve não está obrigada a lhe dar qualquer aviso prévio antes de terminar sua Assinatura e/ou Conta, mas pode optar por assim proceder. Tradução nossa. Disponível em: <http://store.steampowered.com/subscriber_agreement/>. Acesso em 1 nov. 2012.

Protocol Address) and operating system, as well as information about your Application usage (including but not limited to successful installation and/or removal), software, software usage and peripheral hardware. As noted above, this information is gathered periodically for purposes such as improving our products and services, troubleshooting bugs, and otherwise enhancing your user experience.

This and all other data provided to EA and/or collected by EA in connection with your installation and use of this Application is collected, used, stored and transmitted in accordance with EA's Privacy Policy located at www.ea.com. To the extent that anything in this section conflicts or is inconsistent with the terms of EA's Privacy Policy, the terms of the Privacy Policy shall control.³⁴

Essencialmente o usuário do Origin é obrigado a tolerar a coleta de “dados anônimos” em seu computador. Isso, evidentemente, é exigido além das restrições normalmente previstas na EULA sobre o uso do software. A empresa Electronic Arts foi além da simples restrição aos direitos do usuário, impondo novas obrigações àquele que adquire a licença de seus softwares.

2.4 A violação dos termos do contrato de licenciamento de software pode ter repercussão criminal

Após sepultar qualquer dúvida que ainda pudesse haver a respeito da afirmação de que o contrato de licenciamento de software não transfere propriedade alguma para o usuário, passamos a analisar outro critério desse tipo de contrato: suas possíveis consequências na esfera penal. Dispõe a Lei 9.609/1998:

CAPÍTULO V DAS INFRAÇÕES E DAS PENALIDADES

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

³⁴ Além das informações que você fornece para a EA diretamente, a EA coleta informações anônimas para os propósitos de melhorar nossos produtos e serviços, providenciando-lhe serviços, facilitando o fornecimento de atualizações de softwares, conteúdo dinâmico e suporte técnico, bem como a comunicação com você. A informação anônima que a EA coleta inclui informações técnicas e relacionadas que identificam o seu computador (incluindo seu IP) e sistema operacional, assim como informações sobre o seu uso do aplicativo (incluindo, mas não limitado a instalação com sucesso e/ou remoção), demais softwares, uso de softwares e hardware periférico. Como destacado acima, essa informação é coletada periodicamente para propósitos tais como a melhoria dos nossos produtos e serviços, a solução de defeitos e outras formas de melhoria da experiência do usuário.

Esta e todas as informações fornecidas a EA e/ou coletadas pela EA em conexão com sua instalação e uso desta aplicação é coletada, usada, armazenada e transmitida de acordo com a política de privacidade da EA localizada em www.ea.com. Quaisquer divergências entre o que está nessa seção e a Política de Privacidade da EA, esta prevalece sobre aquela. Tradução nossa. Disponível em: <<http://tos.ea.com/legalapp/eula/US/en/ORIGIN/>>. Acesso em: 1 nov. 2012.

§ 2º Na mesma pena do parágrafo anterior incorre quem vende, expõe à venda, introduz no País, adquire, oculta ou tem em depósito, para fins de comércio, original ou cópia de programa de computador, produzido com violação de direito autoral.

§ 3º Nos crimes previstos neste artigo, somente se procede mediante queixa, salvo:

I - quando praticados em prejuízo de entidade de direito público, autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista ou fundação instituída pelo poder público;

II - quando, em decorrência de ato delituoso, resultar sonegação fiscal, perda de arrecadação tributária ou prática de quaisquer dos crimes contra a ordem tributária ou contra as relações de consumo.

§ 4º No caso do inciso II do parágrafo anterior, a exigibilidade do tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, processar-se-á independentemente de representação.

Art. 13. A ação penal e as diligências preliminares de busca e apreensão, nos casos de violação de direito de autor de programa de computador, serão precedidas de vistoria, podendo o juiz ordenar a apreensão das cópias produzidas ou comercializadas com violação de direito de autor, suas versões e derivações, em poder do infrator ou de quem as esteja expondo, mantendo em depósito, reproduzindo ou comercializando.

Art. 14. Independentemente da ação penal, o prejudicado poderá intentar ação para proibir ao infrator a prática do ato incriminado, com cominação de pena pecuniária para o caso de transgressão do preceito.

§ 1º A ação de abstenção de prática de ato poderá ser cumulada com a de perdas e danos pelos prejuízos decorrentes da infração.

§ 2º Independentemente de ação cautelar preparatória, o juiz poderá conceder medida liminar proibindo ao infrator a prática do ato incriminado, nos termos deste artigo.

§ 3º Nos procedimentos cíveis, as medidas cautelares de busca e apreensão observarão o disposto no artigo anterior.

§ 4º Na hipótese de serem apresentadas, em juízo, para a defesa dos interesses de qualquer das partes, informações que se caracterizem como confidenciais, deverá o juiz determinar que o processo prossiga em segredo de justiça, vedado o uso de tais informações também à outra parte para outras finalidades.

§ 5º Será responsabilizado por perdas e danos aquele que requerer e promover as medidas previstas neste e nos arts. 12 e 13, agindo de má-fé ou por espírito de emulação, capricho ou erro grosseiro, nos termos dos arts. 16, 17 e 18 do Código de Processo Civil.³⁵

No mesmo sentido dispõe o Código Penal:

Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa. (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

§ 1º Se a violação consistir em reprodução total ou parcial, com intuito de lucro direto ou indireto, por qualquer meio ou processo, de obra intelectual, interpretação, execução ou fonograma, sem autorização expressa do autor, do artista intérprete ou executante, do produtor, conforme o caso, ou de quem os represente: (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

³⁵ BRASIL, Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 15 out. 2012.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

§ 2º Na mesma pena do § 1º incorre quem, com o intuito de lucro direto ou indireto, distribui, vende, expõe à venda, aluga, introduz no País, adquire, oculta, tem em depósito, original ou cópia de obra intelectual ou fonograma reproduzido com violação do direito de autor, do direito de artista intérprete ou executante ou do direito do produtor de fonograma, ou, ainda, aluga original ou cópia de obra intelectual ou fonograma, sem a expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

§ 3º Se a violação consistir no oferecimento ao público, mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para recebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, com intuito de lucro, direto ou indireto, sem autorização expressa, conforme o caso, do autor, do artista intérprete ou executante, do produtor de fonograma, ou de quem os represente: (Redação dada pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)

§ 4º O disposto nos §§ 1º, 2º e 3º não se aplica quando se tratar de exceção ou limitação ao direito de autor ou os que lhe são conexos, em conformidade com o previsto na Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, nem a cópia de obra intelectual ou fonograma, em um só exemplar, para uso privado do copista, sem intuito de lucro direto ou indireto. (Incluído pela Lei nº 10.695, de 1º.7.2003)³⁶

Ainda que, em regra, sejam raras as condenações à pena privativa de liberdade em razão de pirataria de software, a pena de multa tem sido aplicada no âmbito do TJ/RS. Nesse sentido:

VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. Comete o crime previsto no art. 184, § 2º, do CP, o agente que, com intuito de lucro, expõe à venda cópias de CDs e DVDs, reproduzidos com violação dos direitos dos autores, sem a expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. Condenação mantida. PENA DE MULTA. Se a pena privativa de liberdade restou definitiva no mínimo legal, a pecuniária também deve ficar neste patamar. Multa reduzida.³⁷

VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. PROVA. APENAMENTO. Comete o crime previsto no art. 184, § 2º, do CP, o agente que, com intuito de lucro, oculta, tem em depósito, vende ou expõe à venda diversos CD's e DVD's reproduzidos com violação dos direitos dos autores sem a expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. O momento consumativo do tipo se dá quando ocorrer a violação (cópia, divulgação, compra, distribuição etc.) de direito autoral ou conexo, independentemente de qualquer resultado naturalístico efetivo. Fixada pena superior a um ano de reclusão, correta a sua substituição por duas restritivas de direitos. Previsão contida no artigo 44, § 2º, do Código Penal. Apelo não provido, com transcrição do parecer ministerial.³⁸

³⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 1 nov. 2012.

³⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Crime nº 70046455176, Relator Desembargador Constantino Lisbôa de Azevedo, Quarta Câmara Criminal, julgado em 19/01/2012, publicado em Diário de Justiça de 01/02/2012.

³⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Crime nº 70044525251, Relator Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Quarta Câmara Criminal, julgado em 15/09/2011, publicado em Diário da Justiça de 29/09/2011.

Observa-se na jurisprudência colacionada que, ao menos para fins penais, o Tribunal manifesta entendimento no sentido de não reconhecer direito de propriedade sobre o software e outros bens imateriais copiados em CDs e DVDs. Isto é, aquele que adquire um CD contendo software, ainda que original, não adquire propriedade sobre esse software, podendo até mesmo sofrer ação penal caso tente exercitar poderes reservados ao proprietário do software (como vender e reproduzir).

3. O entendimento consagrado no âmbito do STF sobre o software em meio físico

No ano de 1998, o Supremo Tribunal Federal, decidindo o recurso extraordinário nº 176.626 interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão que consagrou entendimento no sentido de não haver incidência de ICMS nas operações de licenciamento de softwares distribuídos por via de disquetes, ainda sobre a égide da Lei 7.646/87 de software e da Lei 5.988/73 de direitos autorais, desenvolveu uma linha de raciocínio importante a respeito do assunto que será agora analisada. O respectivo recurso restou assim ementado:

EMENTA: 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 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.^{39 40}

Percebemos na parte grifada que houve o reconhecimento expresso por parte do STF da natureza incorpórea do software e, mais ainda, de que o software em si não é mercadoria. Entretanto, o Supremo acabou afastando o argumento da não-incidência do ICMS em razão da materialização do software na forma de um disquete, este sendo mercadoria ou, nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, "materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa".

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Julgado em 10/11/1998, publicado em Diário de Justiça de 11/12/1998.

⁴⁰ O entendimento exarado é reiterado em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 285870/SP. Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma. Julgado em 17/06/2008, publicado em Diário de Justiça de 01/08/2008.

Tal distinção tem fundamento na lição de SAAVEDRA⁴¹, autor que dividiu os programas de computador em três categorias:

a) softwares standard ou “de prateleira”: é o software produzido em massa e disponibilizado no mercado consumidor para o público em geral. É programa que visa atender a massa de consumidores, disponibilizando as mesmas funções para todos os usuários. O STF entende que incide ICMS sobre a venda desse software num suporte físico.

b) softwares custom made ou “sob encomenda”: é o software feito sob medida para um determinado usuário ou empresa. Esse é desenvolvido a partir do zero para atender necessidades bem específicas de quem o adquire, não servindo às necessidades de outro usuário. O STF entende que a tributação dessa operação se dá pelo ISS.

c) customized software: é um meio termo que representa aquele software genérico que foi adaptado às necessidades do usuário. É terreno nebuloso, devendo-se verificar se prepondera a generalidade ou especificidade no caso.

3.1 Análise crítica

A respeito dessa classificação, e em que pese o respeito devido à Corte Suprema do país, CARRAZZA traz crítica pertinente, apontando que ela não encontra qualquer amparo na legislação vigente (tanto na época da decisão como na legislação atual), ocorrendo cessão de direitos em qualquer caso.⁴² O autor assim completa:

Com o devido acatamento, os que assim se posicionam confundem o suporte físico do software com o próprio software. Na verdade, quem “adquire” o software “de prateleira” não compra uma mercadoria, mas é licenciado (autorizado) a usar esta propriedade imaterial. É mero cessionário, que se sub-roga nos direitos do cedente.⁴³

BARRETO, na mesma linha, ainda aponta que o software é sempre um só (propriedade intelectual), independentemente de como se dá sua licença de uso. A distinção

⁴¹ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote, 1998. *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Julgado em 10/11/1998, publicado em Diário de Justiça de 11/12/1998.

⁴² CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 178-179.

⁴³ CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 184.

entre *software de prateleira*, *sob encomenda* ou "*customized software*" somente seria admissível se estivesse prevista na lei.⁴⁴

Devemos ainda lembrar que a densidade econômica da operação em questão não reside, em hipótese alguma, no aspecto físico (mídia que dá suporte ao software) e sim no licenciamento de uso do software em questão. Pertinente relembra a lição de Ives Gandra Martins em parecer sobre o tema escrito em 1990 no qual o autor aponta como critério para distinguir a natureza de uma operação para fins tributários a "teoria da preponderância". Nas palavras do autor:

Pela teoria da preponderância, em casos de conflito, isto é, nas áreas cinzentas sobre a competência impositiva de Estados e Municípios, por pouca clareza ou excessiva generalização da taxativa lista de serviços dos Municípios, o que maior densidade econômica possua (a mercadoria ou o serviço) passa a determinar o regime jurídico da incidência.

Uma indústria montadora de automóveis não é fabricante de automóveis. Junta as auto-peças adquiridas de outros fabricantes, prestando, portanto, serviços. O valor do automóvel, todavia, tem maior densidade econômica em seu aspecto de mercadoria do que naquele de serviço prestado, isto porque, não há mercadoria que não tenha, em sua produção, serviço, ou serviço que não seja exteriorizado por um bem .

Se os serviços prestados para a produção de um automóvel têm menor densidade econômica que o bem em si, não se pode deixar de considerar que um parecer jurídico, que é exteriorizado em folhas de papel, por mais valiosas que sejam, tem - não no "bem" (papel)- mas na prestação de serviços (oferta de parecer), sua densidade econômica.

Ora, sempre que

a) a lista de serviços taxativa não ofertar tipo impositivo claro

e

b) houver dúvida se haverá fornecimento de mercadoria ou prestação de serviços, a "teoria da preponderância" da densidade econômica, para aquela operação de circulação, é que determinará se

a) a incidência será estadual - e, por decorrência, federal (IPI, II e IE)-;

b) a incidência será exclusivamente municipal;

c) não haverá incidência nenhuma, por falta de enquadramento na lista específica.

[...]

Ora, pela teoria da preponderância, que defendi para a própria Fazenda do Estado de São Paulo, em parecer pela Procuradoria solicitado, não se pode considerar que o conjunto denominado de "logiciário" seja fornecimento de mercadoria, posto que o que se transfere é patrimônio intelectual. A densidade econômica da mercadoria (caderno de anotações, programa de computador e descrição do programa) é incomensuravelmente menor que o programa em si exteriorizado pelos três bens lá mencionados, com o que, de longe, afastaria qualquer incidência tributária, que conformasse o "software" como mercadoria sujeita ao IPI, ICMS e II.

Entendo que o "software", em face inclusive do artigo 1º da lei 7.646/87, nem configura prestação de serviços, por ser nítido exercício de direito autoral.

Nem se argumente que o "software", muitas vezes, é apenas locado, nem que, em outras, os programas são cedidos em série, posto que, nas duas hipóteses, a densidade econômica da mercadoria é sempre inferior à da criação intelectual nele

⁴⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138.

expressa e a locação não é uma prestação de serviços, como não é venda de mercadoria a alienação de tais programas constituídos de bens imateriais.⁴⁵

Edvaldo BRITO, com base na lição de Aliomar BALEEIRO sobre a proteção constitucional da coisa apta para um fim, entende que o software, qualquer que seja sua classificação, está abrangido pela imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal.⁴⁶

Vistos os principais argumentos no sentido de que prepondera o licenciamento do software, não a venda de mídia e que, ademais, a classificação de SAAVEDRA não possui qualquer embasamento legal, passamos a analisar o restante da argumentação do STF no sentido da incidência de ICMS sobre o software de prateleira, bem como o reflexo desse entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

3.2 A resposta do Supremo e o reflexo da decisão no âmbito do STJ

O Supremo enfrentou os argumentos levantados à época com o fundamento de que a loja de informática, ao lidar diretamente com o consumidor não detém o poder de licenciar software algum, limitando-se a vender o suporte físico deste. O estabelecimento comercial onde o usuário adquire o suporte físico contendo o software não é parte, portanto, do contrato de licenciamento. Nas palavras do Ministro Relator:

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.⁴⁷

⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O licenciamento e o sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias - Impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações ICMS, IPI e II – Parecer.** In: Martins, Ives Gandra da Silva. *A Constituição aplicada*, v. 3. Belém: CEJUP, 1991. p. 111-133. Disponível em: < <http://www.gandramartins.com.br/parecer/detalhe/id/PA01123>>

⁴⁶ BRITO, Edvaldo. “Software”: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 5, 1996. ISBN: 1413709705.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Julgado em 10/11/1998, publicado em Diário de Justiça de 11/12/1998.

O entendimento da Corte Suprema foi assim espelhado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTARIO. 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, porém, 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 negócio 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 rediscussão 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.⁴⁸

Assentadas as principais premissas e visto o entendimento jurisprudencial consolidado a respeito do software adquirido em meio físico, passamos à análise das possíveis consequências tributárias sobre a operação objeto desse trabalho: o licenciamento de software através de sistema de distribuição digital.

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial nº 123.022/RS. Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma. Julgado em 14/08/1997, publicado em Diário de Justiça de 27/10/1997.

4. Análise das possíveis consequências tributárias da distribuição digital de software: considerações iniciais

4.1 Competência Constitucional e limitação ao poder de tributar

Iniciamos nossa análise de uma possível incidência tributária sobre a distribuição digital de software com a atribuição constitucional de competência. Assentamos, nesse primeiro momento, que competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Competência tributária é “*uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*”.⁴⁹ Deixando clara essa distinção, leciona Paulo de Barros CARVALHO:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.⁵⁰

A Constituição Brasileira, ao contrário de outras constituições, foi bastante extensiva na elaboração de regras de competência tributária. A Constituição Federal, entre os artigos 145 e 162 limitou as competências tributárias de cada ente político, de modo que não restou ao legislador liberdade para alterar os fatos que podem ou não ser tributados.⁵¹ Essa atribuição de competência, nas palavras de ÁVILA:

representa, ao mesmo tempo, uma limitação material, no sentido de que a partir de cada distribuição de competência decorre uma limitação não constante da seção das ‘limitações ao poder de tributar’ (art. 150). Isso explica as dimensões positivas e negativas das regras de competência. Qualquer imposto, cuja hipótese de incidência não corresponda aos pressupostos de fato e de direito previstos na Constituição, não poderá ser exigido.⁵²

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 235.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 236.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 218.

⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 318-319.

Percebe-se, portanto, que o próprio legislador ordinário está adstrito aos termos da atribuição de competência feita pela Constituição. Ocorre que estes termos, ainda que implicitamente, trazem um conceito de renda, de serviço, de mercadoria, entre outros.⁵³ É o que Humberto ÁVILA, forte na jurisprudência do STF, chama de *reserva material pressuposta*.

Conforme esse jurista, as regras atributivas de competência tributária não podem ser entendidas como normas abertas que atribuem ao legislador ordinário o poder de dinamicamente escolher um de seus múltiplos sentidos. O que ocorre é que a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário. A consequência disso, segundo o autor:

Isso significa que a utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional (não necessariamente direito privado). Se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não modificá-lo pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional. Foi exatamente o que ocorreu no caso da base de cálculo das contribuições sociais sobre o faturamento.

Essa decisão se insere na cadeia de decisões do Supremo Tribunal Federal que demonstram que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nas regras de competência e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar.⁵⁴

Como aponta PAULSEN, esses conceitos, institutos e formas não podem ser deturpados nem estendidos pelo legislador, de modo que uma lei que o faça ofende não apenas o CTN, mas também a Constituição Federal, em razão do fato destes conceitos terem se incorporado na Constituição quando esta foi promulgada.⁵⁵ Nesse sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 793-801.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 264.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p. 887.

definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.⁵⁶

O mencionado artigo 110 do Código Tributário Nacional sequer precisaria existir, uma vez que apenas explicita a supremacia constitucional.⁵⁷ Isso se reflete na jurisprudência do STJ, na medida em que aquela corte vem se declarando incompetente para julgar conflito de lei com referido artigo, entendendo tratar-se de matéria constitucional. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. SUPOSTO CONFLITO ENTRE A LEI 10.865/2004 E NORMA GERAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL QUE POSSUI STATUS DE LEI COMPLEMENTAR, NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. QUESTÃO QUE SE RESOLVE NO PLANO CONSTITUCIONAL.

INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL.

1. No recurso especial, a controvérsia restringe-se à suposta incompatibilidade do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, com o art. 110 do Código Tributário Nacional, diploma legal que, de sua vez - em face do que dispõe o art. 146, III, "a", da Constituição da República -, foi recepcionado com status de lei complementar. No entanto, suposto conflito entre lei ordinária e lei complementar resolve-se no plano constitucional, de modo que a análise da matéria em questão, pelo Superior Tribunal de Justiça, configura usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. A Primeira Turma, ao julgar os EDcl no REsp 588.057/PR (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.6.2006, p. 101), enfrentou situação análoga à dos presentes autos, ocasião em que decidiu que a índole constitucional da controvérsia impede o conhecimento do recurso especial, quer seja pela alínea "a" ou pela letra "c" do inciso III do art. 105 da Constituição.

2. Agravo regimental não provido.⁵⁸

Portanto concluímos que a atribuição de competência feita pela constituição não é mera formalidade, constituindo verdadeira limitação ao poder de tributar. Nesse mesmo

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084. Relator Ministro Ilmar Galvão. Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Julgado em 09/11/2005, publicado em Diário de Justiça de 01/09/2006.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p. 886-888.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 147.453/BA. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgado em 07/08/2012, publicado em Diário de Justiça Eletrônico de 14/08/2012.

sentido converge a doutrina de Hugo de Brito MACHADO⁵⁹, Aires Fernandino BARRETO⁶⁰, José Eduardo Soares de MELO⁶¹ e tantos outros insígnis juristas.

4.2 Regra matriz de incidência tributária e a insuficiência do conceito de “fato gerador”

Há muitos anos que a doutrina tributária pátria critica a confusão criada pela expressão “fato gerador”. Tal expressão, consagrada pela influência do grande publicista francês Gaston Jèze⁶², está presente em diversos momentos na redação do Código Tributário Nacional, ora designando a situação hipotética, ora designando sua verificação no mundo dos fatos. Essa imprecisão terminológica levou Alfredo BECKER a afirmar que “o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual”⁶³.

ATALIBA aponta a impossibilidade de desenvolvermos um trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco.⁶⁴ A cientificidade nos leva, portanto, inexoravelmente, à necessidade de diferenciar o que ocorre no plano abstrato-hipotético daquilo que ocorre no plano dos fatos. O autor assim dispõe o problema:

Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equívoca é generalizada. Para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar obrigação tributária, por hipótese de incidência (Barros Carvalho optou por hipótese tributária, v. Curso, p.134).⁶⁵

Paulo de Barros CARVALHO, forte nas lições de Geraldo ATALIBA, Souto Maior BORGES, Araújo FALCÃO, Alfredo Augusto BECKER e outros, sustenta sua concepção em torno da Regra-Matriz de Incidência Tributária, tese esta que servirá de base para analisarmos a possível incidência tributária sobre a distribuição digital de software nos capítulos seguintes.

CARVALHO propõe duas acepções para a expressão “normas tributárias”: *norma tributária em sentido amplo* e *norma tributária em sentido estrito*. A diferença, segundo o autor, reside no fato de que a *norma tributária em sentido estrito* é o que define o núcleo da

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.309-310

⁶⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 26

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 234-235.

⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 55.

⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. p. 288. *apud* ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 57.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 54.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 55.

incidência tributária, isto é, descreve os fatos e prescrevem os sujeitos e valores devidos na obrigação tributária. As demais normas são entendidas como *normas tributárias em sentido amplo*.⁶⁶

Assim, CARVALHO sustenta que a norma tributária em sentido estrito se divide da forma característica das estruturas próprias dos juízos hipotético-condicionais. Há, portanto, uma hipótese (descriptor) e uma consequência (prescritor). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que esse acontecimento irá propagar. Para definirmos a hipótese, devemos encontrar um critério material (comportamento de alguém), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já a consequência irá impor a alguém (critério pessoal) que pague determinada quantia (critério quantitativo).⁶⁷

O autor ressalta a incoerência de identidade entre dispositivo e norma, pugnando pela interpretação sistemática do ordenamento para que possa ser construída a norma jurídica tributária. Alias, sobre esse tema é esclarecedora a lição de ÁVILA:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico.

Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma.

Em outras hipóteses há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. [...] Então há dispositivos a partir dos quais se pode construir mais de uma norma.

Noutros casos há mais de um dispositivo, mas a partir deles só é construída uma norma. Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade chega-se ao princípio da segurança jurídica. Dessa forma, pode haver mais de um dispositivo e ser construída uma só norma.

E o que isso quer dizer? Significa que não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver o outro.⁶⁸

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 261-262.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 30-31.

CARVALHO prossegue apontando que as expressões jurídicas adquirem sentido específico dentro do universo do Direito, além de determinarem o seu contraponto, isto é, todos os demais fatos linguisticamente possíveis de serem construídos a partir de um mesmo evento, mas que não se enquadram nos critérios da linguagem do direito. O fato jurídico é, portanto, um recorte científico que cumpre a função de simplificar a realidade e delimitar o campo de análise. Disto se segue que a análise da incidência tributária deve ser regida através de critérios jurídicos, não econômicos, contábeis ou sociológicos para evitar incorrerem naquilo que BECKER chamou de “mancebia irregular” do direito tributário com outras ciências.⁶⁹

O autor propõe então sua solução para o problema exposto por ATALIBA (supra) ao utilizar a expressão “*hipótese tributária*” para se referir à construção de linguagem prescritiva geral e abstrata e “*fato jurídico tributário*” para se referir à projeção no mundo dos fatos. CARVALHO escolhe o termo “*fato jurídico tributário*” tanto para explicitar o caráter estritamente jurídico desse fato, quanto para ressaltar que não existe “fato” anterior à incidência e, depois que essa ocorre, o “fato” já está provido dos dons da juridicidade, isto é, já é “*fato jurídico*” e, uma vez que afeito ao Direito Tributário, “*fato jurídico tributário*”.⁷⁰

A hipótese tributária será construída pelo legislador como proposição que descreve uma situação objetiva da realidade. Nessa hipótese tributária, encontraremos três critérios identificadores do fato, a saber: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.⁷¹

O *critério material*, também referenciado na doutrina por elemento *material do fato gerador*, *elemento objetivo do fato gerador* e *aspecto material da hipótese de incidência*, só pode ser compreendido quando abstraído dos seus condicionantes espaço-temporais, do contrário acabaremos confundindo esse critério com a totalidade da hipótese. Esse esforço de abstração faz emergirem expressões genéricas designativas do comportamento dos sujeitos, tais quais “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel” entre outros.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 265-275.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 278-279.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 267-287.

Observa-se a invariável presença de um verbo nesse esquema formal e, mais ainda: não qualquer verbo e sim verbo pessoal e de predicação incompleta, comportando a obrigatória presença de um complemento. Não se pode, portanto, utilizar verbos impessoais (como haver), ou verbos sem sujeito (como chover) para descrever o comportamento que constitui o critério material, uma vez que isso comprometeria a operatividade dos desígnios normativos.⁷² Trazemos ainda, para fins de complementação, a definição de ATALIBA de *aspecto material da hipótese de incidência*, referida por CARVALHO:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

[...]

Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.).⁷³

Critério espacial é o local onde o fato juridicamente ocorre. Às vezes a legislação traz expresso o local e às vezes é necessário analisar os indícios implícitos que nos permitem saber onde ocorreu o fato. Os elementos indicadores do critério espacial, na lição de CARVALHO, guardam uma das três formas compositivas a seguir:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.⁷⁴

CARVALHO ressalta que, em face da grande difusão desta última, parte da doutrina vem confundindo o *critério espacial* com o plano de eficácia territorial da lei. Devemos entender que alguns tributos, como o IPI, IR e IPTU, contrariam frontalmente essa suposta

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 288-291.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 106-107.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 293.

identidade, de modo que as coincidências entre *critério espacial* e eficácia territorial da lei tributária devem ser entendidas, ainda que frequentes, como opção do legislador.⁷⁵

O *critério temporal*, por sua vez, é o instante em que, por instaurar-se um liame abstrato entre pessoas, faz surgirem direitos e obrigações. Esse marco temporal faz nascer um direito para o estado e um dever para o sujeito passivo. CARVALHO corrobora as críticas de ATALIBA⁷⁶, rejeitando a classificação dos “fatos geradores” de acordo com o momento de sua ocorrência. Ele rejeita, portanto, a classificação dos fatos em “instantâneos, continuados e complexivos”. Esse último termo, alias, sequer existe no português.⁷⁷

Encerrada a análise do descritor (hipótese), passamos à análise do prescritor (consequência). CARVALHO, divergindo nesse ponto de ATALIBA⁷⁸, entende que o critério pessoal, assim como o quantitativo, faz parte da consequência e não da hipótese. O *critério pessoal*, para o autor, diz respeito à sujeição ativa e à sujeição passiva da relação tributária. O *critério quantitativo*, por sua vez, determina o *quantum debeatur* da obrigação tributária, englobando base de cálculo e alíquota.⁷⁹

Analisados os critérios da regra-matriz de incidência podemos finalizar seu estudo fazendo uma breve descrição do seu funcionamento. A regra-matriz de incidência restará verificada uma vez que o fato se subsumir à hipótese tributária. Nas palavras do autor:

Nesse caso, diremos que houve subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.⁸⁰

ATALIBA assim define subsunção:

Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.
É fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 294.

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 98-104.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 294-304.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 80.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 315-375.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 280.

fato imponible está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto está para o conceito.⁸¹

Com tudo isso dito, passamos a sintetizar a Regra-Matriz de Incidência na lição de Paulo de Barros CARVALHO. Uma vez verificada a hipótese tributária (*descriptor*) no mundo dos fatos, hipótese esta que equivale ao conjunto logicamente conectado do critério material (verbo, conectivo e complemento), espacial e temporal, instaura-se a consequência tributária de modo automático e infalível. Isto se dá em razão de que *descriptor* e *prescritor* estão unidos por uma relação de *dever-ser* que recebe o nome de *conectivo deôntico* ou *operador deôntico*. Essa consequência tributária (*prescritor*) equivale, por sua vez, ao conjunto logicamente conectado do critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) com o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Sujeito ativo e sujeito passivo estão conectados por um *dever-ser* modalizado que traduz a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor (sujeito ativo).⁸²

O mais importante é evitar a confusão terminológica que o emprego da expressão “fato gerador” acaba causando. Entretanto, acatando a advertência de ATALIBA, procuraremos preservar a precisão terminológica, adotando os mesmos termos do professor Paulo de Barros CARVALHO ao longo desse trabalho.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 69-70.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 376-380.

5. Distribuição digital de software e ICMS

5.1 Considerações prévias

Na lição de CARRAZZA, a sigla ICMS alberga, na verdade, cinco impostos, a saber: imposto sobre circulação de mercadorias, imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, imposto sobre serviços de comunicação, imposto sobre operações relativas a lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e, por último, imposto sobre operações relacionadas ao extrativismo mineral.⁸³ Para os fins desse trabalho, analisaremos nesse momento o imposto, dentre os citados, que guarda relação com o licenciamento de software: o ICMS-Mercadoria.

Iniciamos nossa análise do assunto com a atribuição de competência tributária prevista no artigo 155, II da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)⁸⁴

Percebemos do texto da Constituição que a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS-M está adstrita aos termos “operações relativas à circulação de mercadorias” e no caso ICMS-C aos termos “prestação de serviços de comunicação”. Recapitulando as lições do capítulo anterior, verificamos que tais termos não apenas definem o âmbito de incidência do tributo, mas também, por exclusão, acabam também definindo o que não se enquadra na competência tributária.

Devemos, portanto, analisar o sentido jurídico dos termos da Constituição Federal e, mais ainda, com base na lição de ÁVILA anteriormente analisada, compreender que tais termos não são normas abertas que dão ampla margem de liberdade interpretativa. Os termos da Constituição, ora analisados, têm um sentido jurídico definido e incorporado ao texto

⁸³ CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 40-41.

⁸⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 1 nov. 2012.

Constitucional, e não podem vir a ser alterados por via oblíqua. Nesse sentido é a advertência de Hugo de Brito MACHADO:

Se o legislador ordinário pudesse dizer que é renda o que na verdade não o é, ou dizer que é mercadoria o que não se conhece em Direito como tal, enfim, se o legislador pudesse, torcendo a natureza das coisas e os conceitos já fixados em outras ciências, ampliar ou restringir o campo da competência de cada uma das entidades políticas, estaria destruído todo o sistema tributário.⁸⁵

Assim, tendo essas premissas em mente, passamos a analisar a regra-matriz de incidência do ICMS-M com o intuito de verificar se a operação, objeto desse trabalho, subsume-se ou não à hipótese tributária desse imposto. Quanto ao ICMS-C, ainda que pudesse ser cogitado, devemos rechaçar de imediato a sua incidência, tendo em vista a ausência flagrante de canal de comunicação pago, seja pelo usuário, seja pela empresa, bem como de qualquer forma de bilateralidade, elementos apontados por ÁVILA como essenciais à incidência desse imposto em parecer sobre o assunto.⁸⁶

5.2 A regra-matriz de incidência do ICMS-M

Considerando que se assentou, no capítulo anterior, a adesão desse trabalho à tese de Paulo de Barros CARVALHO no que diz respeito à análise da regra-matriz de incidência dos impostos aqui discutidos (ICMS e ISS), ninguém melhor que o próprio autor para definir a regra-matriz de incidência do ICMS-M. Nas palavras de CARVALHO:

Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixam o estabelecimento.

Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado.

Separando os critérios: hipótese: a) critério material – realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda locução “operações relativas à circulação de mercadorias”); b) critério espacial – qualquer lugar do território do Estado que editou a lei; c) critério temporal – o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento. E a consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento; b) critério quantitativo – base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual fixa – 17%.⁸⁷

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 310.

⁸⁶ AVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, 2010. ISSN: 1413-7097.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 384.

Simplesmente enunciar a regra, entretanto, não é suficiente para sabermos se a distribuição digital de software via download se subsume ou não à hipótese tributária do ICMS-M. Da análise do critério material constatamos que o ICMS-mercadoria tem três pressupostos essenciais presentes no complemento: (i) “*operação*”; (ii) “*circulação*”; e (iii) “*mercadoria*”. Apenas após verificada a obediência cumulativa desses pressupostos constitucionais que passamos à análise da legislação pertinente.⁸⁸

No caso objeto desse trabalho, temos por evidente que há uma “*operação*”, na medida em que chegamos até mesmo a analisar detalhadamente os contratos (EULA) dos principais distribuidores digitais no capítulo 2. Devemos, portanto, analisar se nessa operação há “*circulação*” e se há “*mercadoria*”. Começaremos com o conceito de “*mercadoria*”.

5.2.1 (Im)possibilidade de enquadramento do software no conceito constitucional de mercadoria

5.2.1.1 Considerações gerais

Chegamos a um ponto controvertido na doutrina e sem solução definitiva. Abordaremos a questão nesse trabalho pela ótica da supremacia constitucional, explicitada pelo artigo 110 do CTN⁸⁹ que assenta expressamente a impossibilidade de o legislador ordinário deturpar ou estender os conceitos, institutos e formas de direito privado⁹⁰. A definição do conceito de mercadoria integra a regra de competência, estabelecendo uma limitação constitucional material ao poder de tributar⁹¹. Essa premissa já foi analisada em maiores detalhes no capítulo 4.1 supra.

As doutrinas de CARRAZZA, CEZAROTI⁹², MELO⁹³ e GRECO⁹⁴ convergem na afirmação de que o conceito constitucional de mercadoria é encampado da lei comercial. Sobre isso, transcrevemos as eloquentes palavras de Roque CARRAZZA:

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 47.

⁸⁹ 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. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 15 nov. 2012.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p. 887.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 218-219.

⁹² CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 64-66.

Mas nós vamos além: mercadoria, para fins de tributação por meio do ICMS, é um instituto que o Texto Magno de 1988, ao ser promulgado, encampou da lei comercial. Eventual mudança que este instituto venha a sofrer (por meio de lei ordinária federal) não operará efeitos nas hostes do direito tributário. Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do Congresso Nacional alterar, por meio de normas infraconstitucionais, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (v.g., ‘permitindo’, mediante a alteração do conceito da mercadoria para ‘bem móvel ou imóvel negociado’, que tributassem, por meio de ICMS, também as vendas imobiliárias).”⁹⁵

Com isso dito, concluímos que a questão a ser respondida é: “o conceito de mercadoria adotado na Constituição Federal de 1988, encampado do direito comercial, abrangeu ou não os bens incorpóreos?”. Visando responder essa pergunta analisaremos os argumentos dos autores que se manifestam pela inclusão dos bens incorpóreos no conceito constitucional de mercadoria e aqueles que defendem a exclusão, o que implica que apenas bens corpóreos podem ser considerados mercadoria.

5.2.1.2 Pela inclusão

O principal proponente da tese pela inclusão do software no conceito de mercadoria é o professor Marco Aurélio GRECO, tese que é endossada por Antônio Carlos Rodrigues do AMARAL e Sergio KAWASAKI⁹⁶, André Ramos TAVARES⁹⁷ e outros autores. GRECO aponta que a divisão tradicional dos bens entre corpóreos e incorpóreos vem de Gaio, que definiu os bens corpóreos como aqueles que podem ser captados pelos sentidos humanos e os bens incorpóreos como todas as criações do Direito. Nesse contexto, o software não se enquadraria em nenhuma das duas categorias, podendo ser atribuído à categoria dos bens “não-corpóreos”.⁹⁸

⁹³ MELO, Eduardo Soares de. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 243.

⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 86-87.

⁹⁵ CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.50.

⁹⁶ AMARAL. Antônio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 307.

⁹⁷ TAVARES, André Ramos. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 280.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 82-83.

O autor prossegue admitindo que o conceito constitucional de mercadoria venha do código comercial, porém interpretando de maneira mais abrangente o disposto naquele diploma legal, em especial no seu artigo 191⁹⁹. Nas palavras do autor:

O exame do artigo 191 do Código Comercial mostra que o legislador (que é de 1850) pretendeu abranger a totalidade do universo, tal como delineado a partir da divisão formulada por Gaio; ou seja, contemplou as res corporales (coisas móveis, portanto, tangíveis) e também as res incorporales assim entendidas aquelas que são criações do ordenamento jurídico (títulos, ações de companhias etc.). Essa divisão, que antecede até mesmo Gaio, encontrou na distinção entre matéria e espírito o seu grande elemento impulsionador para que adquirisse a fama de categoria absoluta da Ciência Jurídica. O que fosse ‘matéria’ seria res corporales, o que fosse criação do espírito (máxime do próprio direito), seria uma res incorporales.

Por isso o mencionado artigo 191 utiliza o conceito de ‘coisa móvel’ (res corporales), bem como enumera várias figuras que, aos olhos da época, representariam a totalidade do universo conhecido.

Isso nos permite afirmar que o sentido do artigo 191 foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos) que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem os comerciantes (inclusive os banqueiros).

Portanto, na sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos (tangíveis) como bens incorpóreos (no sentido de criação do Direito); vale dizer, engloba, em sua plenitude, o universo concebido por Gaio.¹⁰⁰

O autor conclui afirmando que, em que pesem os valores da liberdade e propriedade garantidos pelo Estado de Direito, o paradigma contemporâneo do Estado Democrático de Direito envolve os valores da igualdade e solidariedade que, no âmbito do direito tributário, expressam-se no princípio da capacidade contributiva. Desse modo, imperioso reconhecer que o conceito de mercadoria não pode ficar adstrito à questão do corpóreo/incorpóreo, estendendo-se o conceito de mercadoria ao software em razão da evidente manifestação de capacidade contributiva de quem o adquire¹⁰¹. Seguindo essa mesma argumentativa em torno da capacidade contributiva, STURTS chega a afirmar ser irrelevante a questão da corporeidade¹⁰².

⁹⁹ Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante. BRASIL. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

¹⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 86-87.

¹⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 92-94.

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p. 326.

Guilherme CEZAROTI também admite a inclusão dos bens incorpóreos no conceito de mercadoria. Ele argumenta que a ausência do *corpus mechanicum* não pode conduzir a um tratamento distinto para casos idênticos.¹⁰³ Ademais, ele argumenta que a referência ao direito privado não impede que o conceito de mercadoria venha a variar com o passar dos anos e com a evolução humana criadora de novos bens que podem vir a ser objeto de comercialização. Assim, conclui o autor, o legislador pátrio foi “sábio” ao não “engessar” o conceito de mercadoria¹⁰⁴.

5.2.1.3 Pela exclusão

Iniciamos a exposição dessa segunda corrente doutrinária com a opinião do próprio Roque CARRAZZA, o qual considera que:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

(...)

Portanto, toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.¹⁰⁵

Hugo de Brito MACHADO, forte nas lições de Lacombe, José Eduardo Soares de MELO, Carvalho de MENDONÇA e Sebastião de Oliveira LIMA também se manifestam no sentido de limitar o conceito de mercadoria aos bens móveis corpóreos, em detrimento dos incorpóreos.¹⁰⁶ Ele rebate os argumentos de GRECO da seguinte forma:

Há, é certo, quem sustente que o conceito de mercadoria abrange os bens incorpóreos. O ilustre Professor Marco Aurélio Greco, por exemplo, sustenta que o sentido do art. 191 do velho Código Comercial ‘foi o de abranger todos os bens (corpóreos e incorpóreos) que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem os comerciantes (inclusive os banqueiros)’. Repita-se que tal entendimento do ilustre professor explica-se pela necessidade de coerência, posto que em seu modo de ver o conceito amplo de mercadorias ‘inúmeras manifestações de capacidade econômica podem deixar de estar submetidas a esse imposto, embora ele vise onerar amplamente o tráfico de bens’. Entretanto, não obstante magistralmente contruída, e por isso mesmo capaz de impressionar o leitor, a tese de

¹⁰³ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 83.

¹⁰⁴ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 97-98.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 48.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 92-94.

Greco não pode ser aceita, por uma razão fundamental: ele privilegia o princípio da capacidade contributiva, em detrimento da segurança jurídica, e dos princípios que realizam esse valor essencial da humanidade, entre os quais se destaca o princípio da legalidade tributária.¹⁰⁷

Newton de LUCCA menciona especificamente o software adquirido por download afirmando que, nesse caso, “*inexiste uma realidade palpável ou corpórea, à qual se possa emprestar o conceito de mercadoria.*”¹⁰⁸. O próprio José Eduardo Soares de MELO também refuta os argumentos de GRECO e afirma que a única “mercadoria incorpórea” presente no ordenamento jurídico brasileiro é a energia elétrica em razão de expressa disposição constitucional no art. 155, § 3º¹⁰⁹.

5.2.2 Inocorrência de circulação jurídica do software

Sobre a expressão “circulação de mercadorias” leciona Hugo de Brito MACHADO:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam **mudança da propriedade das mercadorias**, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.¹¹⁰

Ou seja, não basta a simples circulação física: deve haver mudança de propriedade. CARRAZZA corrobora esse entendimento com as seguintes palavras:

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos **poderes de disponibilidade sobre ela**. Sem essa **mudança de titularidade** não há falar em tributação válida por meio de ICMS. Alias, a ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.¹¹¹

Ora, nesse momento remetemos o leitor ao capítulo 2 do presente trabalho onde se demonstrou amplamente que o contrato de licenciamento, previsto como forma de aquisição

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 94.

¹⁰⁸ LUCCA, Newton de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 148.

¹⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.243.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 387.

¹¹¹ CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 43.

de direito de uso regular de software no Brasil, jamais transfere propriedade para o usuário que adquire um software, seja em meio físico, seja por download. Não há qualquer poder de disponibilidade sobre o software, muito pelo contrário: tentar exercer poderes não previstos no contrato de licenciamento pode ter consequências que vão desde ter a sua conta de usuário banida (capítulo 2.3) até mesmo consequências na esfera penal (capítulo 2.4). Devemos, porém, tecer considerações a respeito dos fundamentos da decisão paradigma do STF analisada no capítulo 3 para chegarmos a uma conclusão sobre o tema.

5.2.3 *Subsunção da distribuição digital à hipótese tributária do ICMS-M: conclusões*

Aproveitando o raciocínio desenvolvido pelo STF, observamos que o consumidor que adquire um CD ou DVD contendo um software na verdade "assina" dois contratos. Dentro do estabelecimento comercial ele se torna comprador do CD/DVD que contém o software, suporte físico que, no entendimento do STF analisado, constitui mercadoria que é, portanto, vendida. Essa operação de compra e venda é, na verdade, externa à relação usuário/empresa de software.

Mais tarde, ao instalar o software, o usuário "assina" um segundo contrato ao clicar em "Eu aceito os termos da licença". Esse contrato é, sem dúvida, o mais relevante na medida em que é através dele que o usuário adquire o direito de usar o software dentro das limitações contratuais aplicáveis, enquadrando-se nos termos do já citado artigo 9º da Lei de Software. Essa operação constitui o verdadeiro núcleo, a verdadeira intenção das partes envolvidas.

Feitas todas essas considerações, chegamos a um ponto crucial: o reconhecimento de que hoje é possível adquirir licença de software diretamente de quem detém o poder de licenciá-lo. Todas as plataformas mencionadas anteriormente no capítulo 2 têm essa característica em comum: o direito de usar o software é adquirido diretamente de quem detém a propriedade sobre o mesmo.

Assim, no contexto da aquisição de software via download, mesmo aqueles que entendem que o CD/DVD materializa o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa de computador, serão obrigados a reconhecer que essa "materialização" não ocorre no caso em tela. Não há compra e venda de qualquer mercadoria. Nesse sentido, alias, anota José Eduardo Soares de MELO:

Tratando-se de "software de prateleira" seria questionável a incidência do ICMS, uma vez que a diretriz firmada pelo STF (circulação de exemplares produzidos em

série, e comercializados no varejo equiparados a mercadorias) fundou-se na circunstância do referido bem encontrar-se materializado. Com efeito, no caso do *download*, não se cogita de bem corpóreo (sequer suporte físico como mero elemento-meio) que pudesse revestir a natureza de mercadoria, no conceito do Código Comercial, não tendo conotação com a única exceção constitucional (energia elétrica).¹¹²

Não apenas isso, mas também cai por terra o argumento de que “o estabelecimento comercial não é parte do contrato de licenciamento”¹¹³ simplesmente porque a aquisição via *download* não mais envolve loja de informática alguma. A operação externa desaparece completamente no contexto da distribuição digital. Assim, se adotarmos o entendimento no sentido de que o software em si não é mercadoria, como o Ministro Sepúlveda Pertence fez expressamente no acórdão analisado, somos obrigados a reconhecer que inexistente, no caso, mercadoria, o que afasta de imediato a incidência do ICMS-M. Nesse ponto, alias, a decisão paradigma do STF é enfática:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.¹¹⁴

Percebemos então que a incidência de ICMS sobre as operações de licenciamento de software esbarra não apenas em um, mas em dois empecilhos: não só o STF já declarou que o software em si não é mercadoria, como ainda, mesmo que ele fosse, já restou amplamente demonstrado que o contrato de licenciamento de software não transfere propriedade (capítulo 2). Em outras palavras: mesmo que venhamos a admitir que o software seja mercadoria, contrário à jurisprudência que se consolidou no âmbito do STF e a doutrina tributária majoritária, ainda não poderíamos entender que essa mercadoria juridicamente circule, na medida em que a indústria (e não o usuário) continua sendo a verdadeira proprietária do software. Logo, incabível falar em incidência do ICMS-M nas operações de distribuição digital de software. Nesse mesmo sentido vão as conclusões de Roque CARRAZZA¹¹⁵, Aires

¹¹² MELO, José Eduardo Soares de. *Tributação na Internet*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 249.

¹¹³ Vide a argumentação do STF analisada no capítulo 3.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Julgado em 10/11/1998, publicado em Diário de Justiça de 11/12/1998.

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 184-185.

BARRETO¹¹⁶, Douglas YAMASHITA¹¹⁷, Hugo de Brito MACHADO¹¹⁸, Newton de LUCCA¹¹⁹ e José Eduardo Soares de MELO¹²⁰.

Entretanto, saber se o software é ou não uma mercadoria não é isento de consequências práticas. Lembramos que, ainda que a imensa maioria dos negócios relacionados ao software seja feita mediante contrato de licenciamento, existem contratos que transferem integralmente a propriedade sobre ele. É o que a Lei de Software buscou disciplinar em seu art. 11.

Nesse caso específico, se entendermos que o software é mercadoria, e uma vez que o contrato que obedece aos requisitos do artigo citado indiscutivelmente transfere a propriedade do software, com todos os direitos atinentes, não nos resta alternativa a não ser reconhecer a incidência da tributação pelo ICMS. Essa conclusão vai na linha do entendimento de CEZAROTI sobre o assunto. Conforme o autor:

Conforme demonstramos anteriormente, a mercadoria não precisa ser corpórea, isto é, a corporalidade não é um requisito intrínseco desse tipo de bem. Assim, quando estamos diante de uma cessão do direito de propriedade intelectual, podemos qualificá-la como venda de mercadoria intangível, porque há a transferência de todos os direitos sobre o programa de computador de forma que a referida operação pode ser tributada pelo ICMS. Diferentemente ocorre com a cessão de direitos, porque não ocorre a circulação jurídica de mercadoria como no caso de cessão da propriedade intelectual. O preço que o consumidor paga pelo software se refere ao direito de uso sobre o conjunto de informações e não a todos os direitos sobre o programa.¹²¹

Se não considerarmos que o software seja mercadoria, tem-se que a transferência integral da tecnologia não se subsumiria à hipótese tributária do ICMS simplesmente por não haver mercadoria no caso. Concluímos dessa forma que poderá incidir ICMS-M sobre a operação de licenciamento de software via *download* apenas na hipótese de considerarmos que este é uma mercadoria e somente naqueles poucos contratos em que há transferência da titularidade do software. Em todos os demais casos, não incide ICMS-M pelas razões expostas.

¹¹⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 145.

¹¹⁷ YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141. p. 68.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 97.

¹¹⁹ LUCCA, Newton de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 153.

¹²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 250.

¹²¹ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 118.

6. Distribuição digital de software e ISS

Visando os fins desse trabalho, imperioso se faz analisar a possível incidência do Imposto Sobre Serviços no software licenciado através de download. Iniciamos nossa análise com a atribuição constitucional de competência tributária do ISS, prevista no artigo 156, III da Carta Magna.¹²² Como já visto anteriormente na lição de ÁVILA, reiteramos que essa atribuição de competência constitui limitação material ao poder de tributar, de modo que não pode ser tributado pelo Município ou Distrito Federal fato que não configure prestação de serviço.¹²³

6.1 A regra-matriz de incidência do ISS

Aires Fernandino BARRETO aponta os cinco critérios da regra-matriz de incidência do ISS: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Segundo o autor, o critério material da hipótese de incidência desse imposto é “prestar serviço, não compreendido no art. 155, II”. BARRETO destaca a essencialidade do verbo “prestar”, que pressupõe proveito alheio. Também aponta que o serviço deve ser efetivamente prestado, não se admitindo a incidência de ISS sobre “serviço potencial”, além de apontar a necessidade de habitualidade e a irrelevância de finalidade lucrativa, devendo apenas haver remuneração pelo serviço. Ele destaca ainda a necessidade de sujeição ao regime de direito privado. A mais importante definição que esse jurista nos fornece é afirmar que “serviço” deve ser entendido em sentido jurídico, não econômico. Para BARRETO, serviço é “*conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer*”.¹²⁴

Já o critério temporal diz respeito ao “quando” se reputam ocorridas as circunstâncias materiais da hipótese de incidência do ISS. O autor aponta que, para isso, é preciso separar primeiro os serviços em fracionáveis e não-fracionáveis. Tal bipartição se fundamenta em saber se o serviço em questão, tendo em vista suas características essenciais, admite ou não execução parcelada. Em caso afirmativo, o ISS incidirá sobre cada “etapa”. Caso o serviço

¹²² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

¹²³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 26.

¹²⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 302-306.

seja não-fracionável então o ISS só incidirá quando acabado, sendo inadmissível a cobrança antecipada. A regra é a indivisibilidade, sendo os serviços fracionáveis a exceção.¹²⁵

O critério espacial, ou “onde” deve ocorrer o fato para que ele possa ser entendido como fato jurídico tributário. O autor aponta que esse critério enseja diversos conflitos de Lei no espaço entre os entes municipais, bem como fervorosas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Para BARRETO, o único critério prestigiado pela Constituição é o local onde se produzirem os resultados da prestação de serviço. Entretanto, a Lei Complementar 116/2003 adotou como regra geral a Tese da Prevalência do Estabelecimento Prestador, elencando exceções nos incisos de seu art. 3º¹²⁶. Estabelecimento prestador é, segundo o

¹²⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 307-314.

¹²⁶ Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

autor, o local onde a atividade é efetivamente exercida, não importando a denominação de matriz, filial, sucursal agência entre outras.¹²⁷ Tendo em vista as inúmeras divergências na jurisprudência, o STJ acabou acolhendo o entendimento de BARRETO nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 130.792, cujo acórdão restou ementado nos seguintes termos:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.¹²⁸

O critério pessoal divide-se em sujeição ativa e sujeição passiva. O sujeito ativo do ISS é o Município (ou Distrito Federal) em cujo território ocorre a prestação de serviços. Sujeito passivo é aquele que produz a materialidade da hipótese de incidência (hipótese tributária), ou seja, o prestador de serviços. BARRETO aponta que a substituição do sujeito passivo do ISS, ainda que admissível, deve se restringir a absoluta excepcionalidade.¹²⁹

Por fim, o critério quantitativo consiste, nas palavras de BARRETO, na base de cálculo e na alíquota. A base de cálculo natural desse imposto é o preço do serviço. Alíquota é o percentual da base de cálculo definido em lei que serve de critério para determinar o quantum devido.¹³⁰

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

¹²⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 315-351.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792. Relator Ministro Ari Pargendler. Relator para Acórdão Ministra Nancy Andrighi, Primeira Seção. Julgado em 07/04/2000, publicado em Diário de Justiça de 12/06/2000.

¹²⁹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 352-361.

¹³⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p.362-425.

6.2 Subsunção da distribuição digital de software à hipótese tributária do ISS

Feitas essas considerações iniciais, passamos a analisar se o licenciamento de software por download se subsume à hipótese tributária do ISS. A primeira coisa que se observa sobre o assunto é a disposição do item 1.05 da tabela anexa da Lei Complementar 116/2003 que prescreve a incidência do ISS em operações de “1.05 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*”. A interpretação literal do item nos levaria à conclusão de que a legislação vigente já trouxe solução para o problema aqui apontado. Ocorre, entretanto, que esse não é o caso.

Como vimos no capítulo 2, o uso de software no Brasil é objeto de contrato de licença. Através desse contrato, a empresa proprietária do software se compromete a ceder o direito de uso daquele software ao usuário. Essa cessão de direitos traduz obrigação de dar, não de fazer. Essa operação, portanto, não se subsume ao critério material da regra-matriz de incidência do ISS: “prestar serviço” visto no ponto anterior. Nesse sentido argumenta BARRETO:

Dentre as cessões de direito, incluem-se a licença de uso de software. Na relação jurídica de uso de software o licenciador ou sublicenciador cede ao licenciado o direito de que é titular de usar a referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Há, rigorosamente, a cessão do direito de uso de um bem, que, em virtude de sua natureza incorpórea, é um bem imaterial. Nesta operação, o titular dos direitos autorais do software (licenciador) entrega o bem ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito. Não há, pois, na espécie, esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço, mas verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja matéria é típica de uma obrigação de dar.¹³¹

Roque CARRAZZA complementa:

Deveras, em linha de princípio, todos os direitos são passíveis de cessão – pelo quê, juridicamente, nada impede venha cedido o direito de uso de software. Salientamos que a licença de uso de software é modalidade de cessão de direitos. Por meio de tal licença o titular da propriedade intelectual (licenciador) cede, gratuita ou onerosamente, por prazo certo ou indeterminado, o direito de utilizar este bem incorpóreo (bem imaterial).
IIa – Como é fácil perceber, inexistente, *in casu*, qualquer prestação de serviço – pelo quê não há espaço jurídico para a tributação por meio do ISS. Noutras palavras: a cessão de direitos é fenômeno jurídico diverso da prestação de serviços; e, bem por isso, passa ao largo do ISS.¹³²

¹³¹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138-139.

¹³² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 181.

Na mesma linha, YAMASHITA, coerente com sua sustentação no sentido de que o contrato de licenciamento tem natureza jurídica de locação de bens móveis (vide capítulo 2.1) conclui, na esteira do entendimento recentemente exarado pelo STF e consagrado na Súmula Vinculante nº 31, que o licenciamento de software não é serviço, uma vez que envolve apenas uma obrigação de dar cópia do programa, seja transmitida via meio físico ou pela internet. Não há, portanto, incidência do ISS nessa operação.¹³³ Corroborando o autor:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. AGRADO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.¹³⁴

Em sentido contrário, Guilherme CEZAROTI sustenta a incidência do ISS no licenciamento de software, em oposição à incidência do ICMS-M quando há cessão integral do direito de propriedade intelectual do software (vide capítulo 5.2.3):

Essa previsão legal deve ser interpretada com as restrições cabíveis, a fim de não avançar sobre o campo de incidência do ICMS. Isso porque a transferência dos direitos autorais, conforme exposto anteriormente, pode ser tributada pelo ICMS, de modo que a previsão da Lei Complementar nº 116/2003 deve ficar restrita àqueles casos em que o titular dos direitos do autor autoriza outra pessoa, mediante remuneração e conservando para si a propriedade intelectual, a utilizar o programa (operação essa que ocorre na quase totalidade dos casos).¹³⁵

Assim, resta demonstrado, em que pese a opinião de CEZAROTI, que a distribuição digital não configura prestação de serviço. Desse modo, não se enquadra no critério material da regra-matriz de incidência do ISS.

¹³³ YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141. p. 67-68.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 623.226. Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma. Julgado em 01/02/2011, publicado em Diário de Justiça Eletrônico de 11/03/2011.

¹³⁵ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 119.

7. Outros argumentos: dificuldades técnicas e direitos individuais

Encerradas as considerações sobre a incidência do ISS e do ICMS na distribuição digital, passamos a analisar outro argumento, externo à regra-matriz de incidência tributária que reforça a tese aqui sustentada no sentido de ser inviável a tributação da distribuição digital de software. A incidência de tributação sobre a distribuição digital esbarra em dificuldades técnicas e estas, por sua vez, encontram limitações nos direitos individuais.

Sacha Calmon Navarro COÊLHO expõe o problema e aponta duas possíveis soluções:

Ao adquirir um programa no exterior, via *download*, o contribuinte brasileiro só pagaria o imposto se quisesse, uma vez que hodiernamente não existe ainda nenhum tipo de fiscalização desta operação, nem pelo Estado brasileiro, nem por qualquer outro Estado que hoje participe ativamente do comércio eletrônico.

[...]

Uma solução a ser apontada é que o Estado passe a exigir das Administradoras de Cartões de Crédito cópia de todas as transações efetuadas pelos clientes. Mas aqui há um grande problema de inconstitucionalidade, pelo fato de estarmos quebrando o sigilo de cidadãos.

Outra solução a ser apontada, talvez menos prática, mas que poderia evitar esta inconstitucionalidade, seria um site em que os vendedores e os compradores iriam se cadastrar para efetuar compras e vendas pela Internet, fato que por si só determinaria a anuência das partes sobre as informações e transações ali efetuadas.¹³⁶

Das soluções apontadas, percebemos que, da primeira solução, o próprio autor reconhece a inconstitucionalidade na forma da ofensa ao art. 5º, XII da Constituição Federal (*é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;*)¹³⁷. Ou seja: não é possível exercer esse tipo de controle sem que o Estado receba o poder de verificar as faturas de cartão de crédito dos cidadãos em busca de pagamentos efetuados em razão de operações de licenciamento de software. A quebra do sigilo se tornaria regra, e o sigilo exceção, contrariando frontalmente o texto constitucional.

Ocorre que a segunda solução proposta não é apenas “impraticável”, sendo também duvidosa sua constitucionalidade. Ora, a unificação de todos os negócios envolvendo software no mesmo *site* só se tornaria realidade se imposta por lei. Não vemos como razoável acreditar

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 113.

¹³⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 nov. 2012.

que empresas como a Apple, Microsoft, Valve, EA entre outras, dispendo da possibilidade de licenciar diretamente e de maneira independente seus produtos, o que minimiza seus custos e maximiza seus lucros, iriam aderir voluntariamente ao Leviatã Digital. Tal adesão só seria possível se a participação no site fosse condição prévia imposta ao exercício da atividade econômica. Analisaremos então a proporcionalidade dessa medida hipotética.

Na lição de ÁVILA, o exame de proporcionalidade passa por um juízo de: a) *adequação* (relação entre meio e fim), b) *necessidade* (comparação do meio escolhido com suas alternativas visando verificar se ele é, ou não, o menos restritivo) e c) *proporcionalidade em sentido estrito* (importância dos fins comparada à intensidade da restrição ao direito fundamental).¹³⁸ No sentido que o autor dá para *adequação de meios* (meio que simplesmente promove o fim)¹³⁹, poderíamos “aprovar” a medida. O juízo de *necessidade* fica prejudicado pela já mencionada falta de alternativas. Verificamos problemas no último quesito.

A *proporcionalidade em sentido estrito* da medida é flagrantemente inexistente, uma vez que o redirecionamento de todos os acessos para o mesmo *site* implicaria na concentração destes, o que levaria à “queda” do servidor único. Lembramos que *site* (“lugar” em inglês) não se confunde com *domínio* (o “nome” que é digitado na barra de endereços do *browser*). Um mesmo domínio rotineiramente redireciona o usuário para incontáveis *sites*, de modo que sequer é possível precisar onde se localizam, fisicamente, as informações que estão sendo acessadas pelo usuário naquele momento.

A imposição do uso de *site* único limitaria o fluxo de dados de tal modo que a distribuição digital se tornaria inviável. Ademais, tal imposição absurda seria incentivo para que as empresas continuassem efetuando suas operações a partir do exterior, longe das garras da voraz administração tributária brasileira. Os males causados por tal medida superam, e muito, qualquer eventual benefício. Assim, percebemos que o problema abordado nesse trabalho envolve não apenas uma questão de Direito Tributário, mas também questões técnicas e de Direito Constitucional.

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 165-173.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p 166.

8. Sinais de uma possível mudança de entendimento no âmbito do STF sobre o assunto

Tramita no âmbito do Supremo Tribunal Federal, desde 1998, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT que versa sobre Lei Estadual de ICMS do Estado do Mato Grosso (Lei nº 7.098/1998) que, dentre outras coisas, instituiu a incidência desse imposto sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica. No ano de 2010, foi julgada a medida cautelar na referida ação interposta pelo PMDB que restou assim ementada:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. **8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.** 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.¹⁴⁰

Tendo em vista o objeto desse trabalho, ater-nos-emos a analisar os pontos do julgado que dizem respeito à distribuição digital. Inicialmente destacamos que o Ministro Gallotti, relator original, entendeu ser procedente o pedido da cautelar para adequar a Lei Estadual em

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Relator Ministro Octávio Gallotti. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Julgado em 26/05/2010, publicado em Diário de Justiça de 14/03/2011.

questão à Constituição ou, mais especificamente, ao entendimento do STF exarado no RE nº 176.626 que foi analisado no capítulo 3. O Ministro Galloti entendeu pela fixação da exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias em meio físico, deixando o licenciamento puro (que é o que ocorre na distribuição digital) de fora do âmbito de incidência desse imposto.

O Ministro Nelson Jobim, após pedir vistas do processo, profere voto afirmando que a pergunta central do problema é a possibilidade de circulação de “mercadoria virtual” e consequente incidência de ICMS. Ele responde afirmativamente sob o fundamento de que a evolução tecnológica permite que hoje se façam pedidos e ocorram entregas de objetos que, na realidade, são linguagem matemática binária.

O Ministro Ricardo Lewandowski aponta que a orientação daquela corte vai no mesmo sentido do XLII Congresso Internacional de Direito Financeiro e Fiscal, promovido pela International Fiscal Association em Amsterdã. Em seguida o ministro analisa o posicionamento do jurista Ives Gandra Martins e do jurista Edvaldo Brito (estudados no capítulo 3.1). Logo em seguida, o Ministro aborda as questões técnicas, em linha semelhante ao visto no capítulo 7. Por fim ele coloca a mesma questão abordada no capítulo 5.2.1 desse trabalho como crucial: a possibilidade de se estender o conceito de mercadoria aos bens incorpóreos.

Em seguida, o Ministro Marco Aurélio, além de corroborar os argumentos do Ministro Lewandowski, traz outro ponto relevante: a definição do fato gerador (hipótese tributária) é reservada à Lei Complementar, por força do artigo 146 da Constituição Federal. Conforme o entendimento do Ministro Marco Aurélio, a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996) não incluiu a distribuição digital nas hipóteses tributárias do ICMS.

O Ministro Gilmar Mendes, que acaba sendo o relator para o acórdão, traz os argumentos que constituem o núcleo da decisão do STF, os quais serão transcritos na íntegra:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhor Presidente, há um dado interessante aqui - teremos uma discussão -, é um caso interessantíssimo, em todas as suas dimensões, porque mostra que a mudança, na realidade, afeta ou pode afetar a interpretação.

Esse debate já foi colocado, conforme destacava o eminente Ministro Ricardo Lewandowski, em relação aos livros e, agora, aos e-books e tudo o mais, pois gozam da mesma imunidade que se assegura aos livros, ao papel, mas aqui isso fica evidente.

Não faz muito - eu comentava há pouco com o Ministro Marco Aurélio - um pequeno produtor de CDs de música, uma pequena produtora, alguém responsável

por isso, comentava que esse negócio está desaparecendo e, fundamentalmente, a produção de CDs está desaparecendo graças a essa atividade da internet. Então, dizia ele, a não ser que haja as encomendas para fim de ano e para ocasiões etc., as pequenas produtoras desaparecem, e também as grandes estão enfrentando grandes dificuldades.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - É fácil baixar.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Logo, **a ideia de comercialização ou circulação passa a ocorrer por via eletrônica.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Não deixa de ser comércio, essa que é a importância.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - On-line.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - E tanto é que temos, hoje, a discussão sobre o comércio na internet, que está assumindo inclusive no que diz respeito a esses objetos eletrônicos.

Entendo a manifestação do Ministro Ricardo Lewandowski, que tem toda a densidade, mas há um constrangimento que decorre dessa nossa forma de atuação: **essa liminar, como vimos, começou a ser julgada já faz alguns anos.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Onze anos.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Em 1999.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Onze anos.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - E, portanto, esse tributo está sendo cobrado tal como concebido. Mas entendo — o Ministro Marco Aurélio fazia essa ponderação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — **A liminar não terá eficácia retroativa!**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não terá. Mas, de qualquer forma, **essa lei presume-se constitucional já por uns dez anos, porque é de 1999, e aí vamos ter essa decisão que nos leva quase que a emitir um juízo de mérito.**

Temos aquela outra jurisprudência, que teria de ser adaptada a este caso, dizendo que, quando a impugnação ocorre a destempo ou com certo retardo, não se deve, em princípio, fazer o deferimento da liminar porque a conveniência política, o periculum in mora...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — A lei é de 1998.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - A lei é de 98.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — A ação deve ter sido ajuizada imediatamente.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **A impugnação foi imediata.**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - **A impugnação foi imediata. Mas digo, no caso é imputável ao funcionamento do sistema a solução, tanto é que tivemos aí sucessão de Ministros e tudo mais.**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — Acaba surgindo uma guerra fiscal na contramão, prejudicial ao Estado, que editou a lei.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É uma ironia. Nessa linha, Senhor Presidente, vou pedir vênias para também acompanhar o eminente Ministro Nelson Jobim, não só pelas razões expendidas, mas, também, por essas razões de conveniência política.

Penso que temos realmente que discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto da cobrança do ICMS, porque é disso que se fala.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Eu temo, Ministro Gilmar Mendes, com todo o respeito pelas ponderações de Vossa Excelência, é que outros Estados sigam o exemplo e comecem a taxar esse importantíssimo comércio, inclusive no que tange ao direito autoral, que é importantíssimo, que é o direito, como disse aqui um dos Ministros, sob o qual se funda o progresso da humanidade.

Em outras palavras, na medida em que indeferimos a liminar, estaremos incentivando outros Estados a seguirem o mesmo caminho.

Parece-me que a objeção do Ministro Marco Aurélio foi extremamente pertinente, e diria, até, que a objeção de Sua Excelência é muito mais forte do que todas as ponderações que fiz, porque, realmente, sem lei complementar que evite a guerra

fiscal, que uniformize, harmonize as normas nesse aspecto, **realmente teremos uma situação de caos no que tange à cobrança desse tributo sobre o software.**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES — O caso é realmente delicado. Agora, vamos reconhecer que essa lei está em vigor, ou por fás ou por nefas, por algo em torno de doze anos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — Mas diria: aliviemos doravante os contribuintes.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES — E há esse risco, para o qual eu insisto em chamar a atenção, da possibilidade — certamente depois poderemos fazer retratos mais específicos — **de que determinado objeto de tributação desapareça por completo, como está acontecendo exatamente nessa área dos CDs, discos e coisas assim, e venha a ser substituído por tipo de transferência eletrônica. Já sabemos disso com a técnica, hoje, de fazer-se o download. Tanto é que já se faz esse tipo de pagamento regular por internet, com cartão de crédito e tudo mais. Então, corremos o risco, também, de esvaziamento de uma base tributária que é importante para o Estado.**

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Com a internetização isso se tornou normal, corriqueiro.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES — Isso.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Vossas Excelências me permitem?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES — Por isso o Ministro Nelson Jobim falou: "Isso também é circulação". E veja, aqui é um caso notório. Chamo a atenção, de novo, no plano da hermenêutica, em que a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - **O próprio substantivo circulação passa a ganhar um sentido novo. A internetização da vida leva à proliferação dos negócios via on line.**

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Penso que a liminar deferida pelo Ministro Gallotti ou nos termos em que foi deferida é extremamente cautelosa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — Foi cuidadosa.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Foi muito cuidadosa porque, na verdade, a massa, o grosso das operações serão taxadas. São exatamente aqueles softwares de prateleira, aquilo que é fornecido em massa, o que é objeto de reproduções. Num primeiro momento, o que se protege é a propriedade intelectual.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - **Mas há uma coisa grave aqui nesta liminar. Realmente, ainda não consegui alcançar a razão de suspender a expressão "ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados". Na verdade está o quê? Suspendendo a previsão de um outro ambiente de concretização de operação, isto é, está-se reconhecendo que é possível haver operação mercantil sujeita à tributação, mas se suspende quando ela é realizada por via eletrônica. E qual é o problema? Em vez de se comprar da prateleira, compra-se por transferência eletrônica. É a mesma coisa. Isto é, se está na prateleira, e se compra na prateleira; e se se compra por pedido eletrônico, é a mesma coisa.**

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Tem razão. Nesses 11 anos, esse comércio evoluiu muito.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Exatamente.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Talvez essa expressão possa ser reformulada.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Ministro Peluso, a mercadoria é entregue fisicamente em sua casa, mas o software é comercializado via *on-line*, quer dizer, em linha de princípio, com todas as vênias, **não afastaria o conceito mercadoria e, portanto, a incidência do ICMS.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Em vez de comprar um CD e instalar na máquina; entra na internet, compra e transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada.¹⁴¹

Os Ministros Dias Toffoli e Cezar Peluso acompanham o Ministro Gilmar Mendes sem tecer maiores considerações. O Ministro Ayres Britto acrescenta que hoje ocorre “circulação virtual de mercadoria”, também acompanhando o voto do Ministro Gilmar Mendes. Com isso, a medida, na parte que se refere ao presente trabalho, acaba sendo indeferida por maioria, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski, Octavio Gallotti, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente o Ministro Joaquim Barbosa em razão de sua licença.

8.1 Análise crítica

Percebe-se que o voto divergente do Ministro Lewandowski aborda boa parte dos argumentos trazidos nesse trabalho, no que foi acompanhado pelos demais Ministros vencidos, inclusive o relator original do processo, o Ministro Octavio Galloti. Em que pese o saber jurídico dos Ministros, observamos que, nem mesmo estes, abordaram uma questão crucial do tema: a ausência de circulação jurídica na distribuição digital (capítulo 3).

O Ministro Ayres Britto, aliás, foi ainda mais longe, afirmou que há “circulação virtual de mercadoria”. Ora, tal argumentação evidencia o desconhecimento do que ocorre nesse tipo de negócio e equipara o usuário de software ao proprietário, equiparação que não só é desprovida de qualquer fundamento, como ainda vai contra as próprias previsões do ordenamento jurídico pátrio e a letra expressa da totalidade desse tipo de contrato vistas ao longo desse trabalho.

No entanto, é na argumentação do Ministro Gilmar Mendes que residem os maiores problemas da decisão analisada. Como vimos nos trechos copiados e, em especial, nas partes destacadas, o Ministro descarta de plano os argumentos jurídicos inequívocos no sentido da não incidência, com base na própria orientação do STF. O Ministro comete uma série de equívocos metodológicos muito bem apontados por ÁVILA em seu artigo “Direitos

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Relator Ministro Octávio Gallotti. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Julgado em 26/05/2010, publicado em Diário de Justiça de 14/03/2011. p. 77-82.

Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação”¹⁴². As anotações do autor servirão de base para a crítica que faremos.

ÁVILA aponta quatro equívocos metodológicos frequentes no raciocínio jurídico dos operadores do direito, a saber: *consequencialismo*, *idealismo*, *construtivismo* e *principlismo*. Nesse contexto, *consequencialismo* é o afastamento dos argumentos linguísticos, essenciais a uma interpretação que preze pela segurança jurídica, em favor de argumentos de ordem prática, em especial, a maior arrecadação. *Idealismo* é a transposição de soluções da doutrina estrangeira que não se coadunam com as especificidades do nosso ordenamento jurídico, desprezando a realidade da nossa Constituição. *Construtivismo*, por sua vez, consiste na extensão dos *conceitos* previstos na Carta Magna para a delimitação das competências tributárias, redefinindo-os invés de aceitar a definição dada pelo constituinte originário. Por fim, o *principlismo* é a desconsideração das regras da Constituição para decidir em cima de princípios, o que tem por consequência a desconsideração das decisões do próprio constituinte.

Pois bem, dito isso começamos apontando o evidente *consequencialismo* da argumentação do Ministro Gilmar Mendes. O Ministro menciona explicitamente sua preocupação com suposto “*esvaziamento de uma base tributária que é importante para o Estado*”. Ou seja, as consequências da decisão são o principal argumento do Ministro, o que autoriza a desconsiderar toda argumentação jurídica em sentido contrário.

O *construtivismo* da decisão também é evidente no voto do Ministro Ayres Britto que chega a mencionar que a expressão “realidade virtual” não é mais paradoxal, devendo o direito se adaptar a essa nova realidade. Reconstruir o conceito constitucional de mercadoria e o de circulação parecem ser, para o Ministro, as formas adequadas de atingir esse objetivo, invés de utilizar a forma constitucionalmente prevista, a saber, a competência residual da União amplamente mencionada pela doutrina.

O *principlismo* é implícito no voto de todos os Ministros, na medida em que eles desconsideram completamente as regras constitucionais do ICMS, mais especificamente sua regra-matriz de incidência, para dar lugar a um “princípio” que sequer tem previsão constitucional explícita. Desconsideram-se as regras de competência para dar lugar a uma

¹⁴² ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. **Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre v.1, n. 1, 2008. ISSN 1983-2990.

concepção principiológica particularíssima, revogando a decisão do próprio poder constituinte originário que já enunciou suas regras, ponderando os princípios que norteiam a Carta Constitucional.

Como o próprio ÁVILA aponta, as consequências disso são o relativismo, que faz com que a estabilidade ceda aos interesses de toda sorte e, por fim, o decisionismo que permite que o julgador decida os casos de acordo com a própria vontade, utilizando argumentos manipuláveis e de acordo com as circunstâncias de momento ou, como bem ilustra o Ministro Gilmar Mendes: “*essas razões de conveniência política*”.

Mas, talvez, o mais grave problema na decisão analisada seja a completa omissão da questão da circulação jurídica que, bem ou mal, ao menos foi tratada no paradigma anterior analisado no capítulo 3. Isto é, o Ministro Sepúlveda pertence respondeu à questão da circulação jurídica, afirmando que a produção do suporte físico materializa o *corpus mechanicum* da criação intelectual, portanto, produzindo uma mercadoria que, indubitavelmente, circula. O novo julgado ignorou a questão por completo, desconsiderando elemento que compõe o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-M, como visto no capítulo 5.

CONCLUSÃO

A internet protagonizou e vem protagonizando intensivas mudanças nas relações interpessoais, encurtando distâncias e facilitando o fluxo de informações ao redor do mundo. Nesse contexto, o comércio eletrônico assume papel cada vez mais relevante na economia, com a distribuição digital a sua vanguarda.

O comércio, envolvendo software, já é uma realidade razoavelmente bem conhecida no âmbito pátrio, porém ainda em meio físico. A distribuição digital, em que pese não seja tão nova assim (o Steam, por exemplo, já tem nove anos), ainda é relativamente desconhecida entre os usuários de computador brasileiro. Essa nova realidade tornou-se possível em razão da melhoria das conexões de internet disponíveis, sendo que ela tende a ocupar cada vez mais espaço no mercado.

Ao longo desse trabalho, a questão foi analisada desde a sua raiz, ainda no direito civil. Analisada a questão dentro daquele ramo do direito, passamos para a análise do entendimento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto para, só então, abordarmos a questão pela perspectiva estritamente tributária, finalizando com considerações a respeito dos direitos individuais do usuário de software. Ao final, percebemos um sinal de possível mudança de entendimento do STF sobre o tema. Sintetizando tudo que foi visto até aqui, podemos concluir que:

1) O software é propriedade intelectual protegida pelo regime dos direitos autorais, ainda que seja possível patentear invenções que o envolvam.

2) Por expressa disposição da Lei nº 9.609, de 19 de Fevereiro de 1998 o software é comercializado ao usuário final através de contrato de licença (art. 9º), podendo haver transferência integral deste nos termos do art. 11 da referida lei.

3) O contrato de licenciamento impõe inúmeras restrições ao usuário, além de expressamente assentar que este adquire apenas um direito de uso limitado pelos termos do contrato, jamais a propriedade. É absolutamente insustentável arguir que a expressão "*licenced, not sold*" configure mero planejamento tributário, uma vez que o exercício de certos poderes inerentes à propriedade pelo usuário sobre o software não só são expressamente proibidos nas EULAs, como tipificados como crime na legislação vigente.

4) O STF, quando do julgamento do RE nº 176.626/SP, assentou entendimento no sentido de que o conceito de mercadoria só abrange bens corpóreos, além de acatar a doutrina de Rui SAAVEDRA que reconhece três "tipos" de software. O software de prateleira, ao ser industrializado em massa, materializaria, segundo o STF, o *corpus mechanicum* da criação intelectual, configurando portanto mercadoria.

5) A competência tributária prevista na constituição não é norma aberta da qual decorra ampla liberdade interpretativa. A supremacia constitucional, explicitada pelo artigo 110 do CTN, impõe o encampamento de conceitos pré-constitucionais à constituição, sendo inviável a extensão destes.

6) A distribuição digital não se subsume à hipótese tributária do ICMS, uma vez que a doutrina majoritária entende que o software sequer é uma mercadoria e, ainda que fosse, o contrato de licenciamento não transfere a propriedade, não havendo circulação jurídica. O entendimento exarado pelo STF sustentou a tributação do software standard por razões de fato e de direito que não mais subsistem no contexto da distribuição digital. A única hipótese em que se poderia argumentar incidência de ICMS é no caso da transferência de titularidade do software e partindo da premissa de que este seja mercadoria (tese de Marco Aurélio GRECO).

7) Também não ocorre subsunção à hipótese tributária do ISS, uma vez que o critério material da regra-matriz de incidência deste imposto é "prestar serviço", o que diz respeito à obrigação de fazer. A cessão de direitos é obrigação de dar, não de fazer, o que inviabiliza a incidência de ISS sobre a distribuição digital de software.

8) Ainda que, de alguma forma, sejam desconsideradas todas as razões sustentadas no sentido de não haver incidência de qualquer tributação de consumo sobre a distribuição digital, a eventual tributação encontra ainda outro problema de ordem técnica: a impossibilidade de fiscalizar downloads sem a violação das garantias constitucionais de sigilo de dados do usuário. A questão da viabilidade técnica da fiscalização, de maneira constitucional e razoável, permanece em aberto.

9) O STF, infelizmente, acena para uma mudança de entendimento que é não apenas mais gravosa para o contribuinte, mas também incorre em uma série de equívocos metodológicos, além de ignorar a questão da circulação jurídica, essencial para o correto tratamento do problema. A menos que haja uma mudança, quando do julgamento de mérito da Adin nº 1.945, veremos novamente os direitos fundamentais do contribuinte sendo aviltados

em nome da voracidade arrecadatória e de uma concepção de Estado que é qualquer coisa, menos um Estado de Direito que respeita as garantias constitucionais de seus cidadãos.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- AVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, 2010. ISSN: 1413-7097.
- ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. **Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre v.1, n. 1, 2008. ISSN 1983-2990.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRITO, Edvaldo. “Software”: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 5, 1996. ISBN: 1413709705.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- GOMES, Orlando. **Contratos**. 26. ed. Atualização de: AZEVEDO, Antonio Junqueira de; MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 20. ed. Atualização de: FACHIN, Luiz Edson. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O licenciamento e o sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias - Impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações ICMS, IPI e I.I – Parecer.** In: Martins, Ives Gandra da Silva. A Constituição aplicada, v. 3. Belém: CEJUP, 1991. p. 111-133. Disponível em: <
<http://www.gandramartins.com.br/parecer/detalhe/id/PA01123>>

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PIMENTEL, Luiz Otávio (Org.). **A proteção jurídica da propriedade intelectual de software: noções básicas e temas relacionados.** Santa Catarina: Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, 2009.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, 2007. ISBN: 14137097 141.

Legislação Citada

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 1 nov. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 15 nov. 2012.

BRASIL, Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 – Lei do Software. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 15 out. 2012.

BRASIL, Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 – Lei dos Direitos Autorais. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 1 nov. 2012.

BRASIL, Lei n. 7.646, de 18 de dezembro de 1987 – Lei do Software (Revogada). Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm>. Acesso em: 1 nov. 2012.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940 – Código Penal. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 1 nov. 2012.

BRASIL. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 – Código Comercial. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

WTO. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights – TRIPS. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/trips_e/t_agm0_e.htm>. Acesso em: 1 nov. de 2012.

WIPO. WIPO Copyright Treaty. Disponível em: <http://www.wipo.int/treaties/en/ip/wct/trtdocs_wo033.html>. Acesso em: 1 nov. de 2012.

Decisões Judiciais Referidas

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Julgado em 10/11/1998, publicado em Diário de Justiça de 11/12/1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 285870/SP. Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma. Julgado em 17/06/2008, publicado em Diário de Justiça de 01/08/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Relator Ministro Octávio Gallotti. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. Julgado em 26/05/2010, publicado em Diário de Justiça de 14/03/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 623.226. Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma. Julgado em 01/02/2011, publicado em Diário de Justiça Eletrônico de 11/03/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial nº 123.022/RS. Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma. Julgado em 14/08/1997, publicado em Diário de Justiça de 27/10/1997.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792. Relator Ministro Ari Pargendler. Relator para Acórdão Ministra Nancy Andrighi, Primeira Seção. Julgado em 07/04/2000, publicado em Diário de Justiça de 12/06/2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 443.119/RJ. Relator Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma. Julgado em 05/05/2003, publicado em Diário de Justiça de 30/06/2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 147.453/BA. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgado em 07/08/2012, publicado em Diário de Justiça Eletrônico de 14/08/2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Crime nº 70044525251, Relator Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Quarta Câmara Criminal, julgado em 15/09/2011, publicado em Diário da Justiça de 29/09/2011.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Crime nº 70046455176, Relator Desembargador Constantino Lisbôa de Azevedo, Quarta Câmara Criminal, julgado em 19/01/2012, publicado em Diário de Justiça de 01/02/2012.