



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DANIELA AUGUSTA SANTOS BRANDÃO**

***SOFTWARE: TRIBUTAÇÃO OU IMUNIDADE?***

Salvador

2015

**DANIELA AUGUSTA SANTOS BRANDÃO**

***SOFTWARE: TRIBUTAÇÃO OU IMUNIDADE?***

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador

2015

B817

Brandão, Daniela Augusta Santos,  
Software: tributação ou imunidade? / por Daniela Augusta Santos Brandão.  
– 2015.  
130 f.

Orientador: Professor Dr. Edvaldo Pereira Brito.  
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de  
Direito, 2015.

1. Software-Impostos. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e servi-  
ços. I. Universidade Federal da Bahia

CDD- 343.05

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**DANIELA AUGUSTA SANTOS BRANDÃO**

***SOFTWARE: TRIBUTAÇÃO OU IMUNIDADE?***

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito,  
Faculdade de Direito, da Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

---

---

---

## AGRADECIMENTOS

Eis que estou novamente em uma sala de aula. Mas, dessa vez, não em frente a uma mesa de professor. Estou à mesa do professor.

Foi assim que começou o sonho do Mestrado que agora estou concluindo com a entrega desta dissertação. Dissertação essa que, finalizada, coroa mais uma fase vencida.

E essa vitória vem, não somente pela realização da entrega deste trabalho, mas por toda a preparação realizada durante o tempo do seu acontecimento e mesmo daquele que o antecedeu. Vitória essa que, sem dúvida, tem um sabor ainda mais especial em razão de todos os obstáculos enfrentados e superados para alcançá-la.

Por isso, nesse momento tão importante em minha vida, eu não poderia deixar de registrar os meus agradecimentos a todos aqueles que contribuíram para que eu conseguisse concluir este trabalho:

Em primeiro lugar a Ele, Meu Pai do Céu, meu guia maior, minha força estranha e inabalável em todos os momentos, destinatário “dessa fé que me faz otimista demais”;

A Cláudia e Edmundo, meus pais nesta vida, meus guias de caminhada e pilares do meu desenvolvimento, pelo constante incentivo e pelos exemplos dados durante todos os meus passos, que sempre me conduzem à busca incansável pelo meu aperfeiçoamento;

A Larissa e Raimundo, meus amados irmãos, companheiros de lutas e brigas, amigos certos de toda a minha vida;

A Johannes, meu amor, pela compreensão da minha ausência em muitos momentos e por suas injeções de ânimo e apoio que recebi quando as forças pareciam estar chegando ao fim;

À minha avó Tetê e meu tio Marcelo, pelo carinho de cada olhar e pela força de cada oração;

Aos meus queridos alunos, grandes responsáveis por este desafio, donos daquele “brilho nos olhos” em busca de conhecimento, que também motiva o meu crescimento acadêmico;

Aos professores do Mestrado em Direito da UFBA, pela oportunidade do convívio e pela transformação que os seus ensinamentos provocaram em mim, nestes dois anos;

E, em especial, ao Professor Edvaldo Brito, orientador desta pesquisa, brilhante mestre, pelas inesquecíveis lições de Direito e de magistério.

O meu, mais sincero, muito obrigada.

“Por isso na impaciência  
Desta sede de saber,  
Como as aves do deserto  
As almas buscam beber...  
Oh! bendito o que semeia  
Livros... livros a mão cheia...  
E manda o povo pensar!  
O livro caindo n'alma  
Ê germe - que faz a palma,  
Ê chuva - que faz o mar”

Castro Alves

## RESUMO

A presente dissertação tem como objeto tema deveras controvertido no atual direito brasileiro por envolver conflito de competência tributária: a tributação de *software*. O objetivo deste trabalho é contribuir para evidenciar os contornos para a verificação da incidência tributária na hipótese à luz do ordenamento brasileiro, mormente em virtude da existência de critério referente à classificação doutrinária a que se afilia a jurisprudência atual para tentar solucionar o conflito existente. Para tanto, parte-se da análise dos seus fundamentos, neles incluídos conceitos, natureza jurídica do *software* e sua classificação jurídica doutrinária; examinam-se os seus aspectos mais relevantes, para, na sequência, adentrar efetivamente no foco do estudo, com o fim de, a partir da análise da correção dos critérios que vem sendo adotados pelos Tribunais Superiores brasileiros, solucionar a problemática que se revela.

**Palavras-chave:** Tributação de *software*. ISSQN. ICMS. *Software* de prateleira. *Software* por encomenda. Imunidade.

## ABSTRACT

This monograph has as its object indeed controversial topic in current Brazilian law because it involves conflict of jurisdiction tax: the taxation of software. It is intended with this work, contribute to highlight the contours for verification of tax incidence in the light of the hypothesis Brazilian legal system, mainly due to the existence of the classification criterion on the doctrinal jurisprudence which is affiliated to try to resolve the current conflict existing. To this end, the work starts from the analysis of its fundamentals, concepts contained therein, the legal nature of the software and its legal classification doctrinal; examines the most relevant aspects for following, effectively entering the focus of the study in order of, from the analysis of the correctness of the criteria that has been adopted by the Brazilian Superior Courts, solving the problem that is revealed.

**Key words:** Tax software. ISSQN. ICMS. Software of the shelf. Software on demand. Tributary immunity.



## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
2	<b>BREVES CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO SOFTWARE</b> .....	16
2.1	CONCEITOS RELEVANTES À COMPREENSÃO DO <i>SOFTWARE</i> .....	16
2.1.1	<b>Do conceito de informática</b> .....	17
2.1.2	<b>Do conceito de computador</b> .....	18
2.1.3	<b>Do conceito de <i>software</i></b> .....	20
2.1.3.1	<i>Da distinção entre o termo software e a expressão “programa de computador”</i> .....	22
2.1.3.2	<i>Da distinção entre o termo software e a expressão “conteúdo digital”</i> .....	23
2.1.3.3	<i>Do conceito legal de software</i> .....	11
2.1.3.4	<i>Do software e o suporte físico: a mídia</i> .....	26
2.2	DA NATUREZA JURÍDICA DO <i>SOFTWARE</i> .....	29
2.2.1	<b>Breve esboço histórico do regramento legal que elucida a natureza jurídica do <i>software</i></b> .....	30
2.3	CLASSIFICAÇÕES RELEVANTES: ESPÉCIES DE <i>SOFTWARE</i> ? .....	35
2.3.1	<b>Quanto à função que desempenham</b> .....	35
2.3.1.1	<i>O software sistema operacional</i> .....	35
2.3.1.2	<i>O software aplicativo</i> .....	37
2.3.1.3	<i>O software de programação</i> .....	37
2.3.2	<b>Quanto ao critério da sua comercialização</b> .....	38
2.3.2.1	<i>Software Proprietário</i> .....	38
2.3.2.2	<i>Software Livre</i> .....	38
2.3.3	<b>Quanto ao critério da sua produção</b> .....	39
2.3.3.1	<i>Software de prateleira</i> .....	40
2.3.3.2	<i>Software por encomenda</i> .....	40
2.3.3.3	<i>Software digital</i> .....	41
2.3.3.4	<i>Software como serviço</i> .....	41
2.4	NATUREZA JURÍDICA DAS OPERAÇÕES DE DISTRIBUIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> .....	42
2.4.1	<b>Do meio de exploração do software por encomenda</b> .....	43
2.4.2	<b>Do meio de exploração do software de prateleira</b> .....	44
2.4.3	<b>Do critério contido na previsão legal</b> .....	45

<b>3</b>	<b>ANÁLISE CRÍTICA DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ATUAL</b> .....	47
3.1	A CONSTRUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA .....	48
3.1.1	<b>A primeira fase: Recursos Especiais nº 39.797/SP e nº 39.457/SP</b> .....	48
3.1.2	<b>A segunda fase: Recursos Especiais nº 123.022/RS, nº 633.405/RS e nº 1.070.404/SP</b> .....	51
3.2	A CONSTRUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	58
3.2.1	<b>Da construção do entendimento pelo Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP</b> .....	58
3.2.2	<b>Da consolidação do entendimento pelo Recurso Extraordinário nº 199.464-9/SP</b> .....	63
3.2.3	<b>Da manutenção do entendimento pelo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 285.870-6/SP</b> .....	64
3.2.4	<b>Da amplitude da imunidade constitucional tributária, definida pelos Recursos Extraordinários nº 87.049/SP e nº 109.484-2/PR</b> .....	66
3.2.5	<b>Da atualidade do tema da tributação do <i>software</i>: repercussão geral reconhecida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ e a necessidade de novas reflexões sobre o entendimento que ora se encontra pacificado</b> .....	68
3.3	DO CARÁTER OBRIGACIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA TIPICIDADE CERRADA DA HIPÓTESE DO FATO GERADOR QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	69
3.4	DA (IM)POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SOFTWARE NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS .....	74
3.4.1	<b>Da análise da operação envolvida na “comercialização” do software: contrato de licenciamento ou cessão de direitos</b> .....	74
3.4.2	<b>Da ausência de transferência de propriedade do software</b> .....	76
3.4.3	<b>Da natureza de bem imaterial ou incorpóreo do <i>software</i></b> .....	77
3.5	DA (IM)POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SOFTWARE NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	78
3.5.1	<b>Da licença de uso ou cessão de direito de uso de programa de computador: obrigação de dar, não obrigação de fazer</b> .....	78
3.5.2	<b>Da análise da previsão legal contida na Lei Complementar nº 116/2003</b> .....	80

<b>4</b>	<b>DA RESPOSTA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO AO PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO DO <i>SOFTWARE</i></b> .....	83
4.1	A BUSCA DA SOLUÇÃO DENTRO DO PRÓPRIO SISTEMA .....	83
4.1.1	<b>Da ideia de “sistema” no pensamento jurídico</b> .....	83
4.1.2	<b>Do conceito “sistema” e do conceito “de sistema”</b> .....	85
4.1.3	<b>Da mobilidade e da abertura do sistema</b> .....	88
4.1.4	<b>Da importância da abertura e da mobilidade para o sistema</b> .....	90
4.1.5	<b>Do conectivo imprescindível à coesão do sistema: os princípios jurídicos</b> .....	90
4.1.6	<b>Dos princípios: normas?</b> .....	92
4.1.7	<b>Da função dos princípios enquanto normas fundantes</b> .....	93
4.1.8	<b>Dos elementos do sistema e sua norma fundamental</b> .....	94
4.1.9	<b>Do sistema jurídico constitucional</b> .....	95
4.1.10	<b>Do subsistema constitucional tributário</b> .....	96
4.2	DA IMPORTÂNCIA DO MÉTODO LÓGICO LINGUÍSTICO PARA A IDENTIFICAÇÃO DA SOLUÇÃO NO SISTEMA .....	98
4.3	DO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE .....	103
4.3.1	<b>Imunidade: limitação constitucional ao poder de tributar?</b> .....	103
4.3.2	<b>Das distinções relevantes: poder tributário, poder de tributar e competência tributária</b> .....	104
4.3.3	<b>Do conteúdo da denominação: limitações constitucionais ao poder de tributar</b> .....	105
4.3.4	<b>Imunidade: um princípio?</b> .....	106
4.3.5	<b>Da imunidade: sua origem e conceito</b> .....	107
4.3.6	<b>Da imunidade: o objetivo da sua previsão constitucional</b> .....	109
4.3.7	<b>Da interpretação da norma imunizante: teleológica e sistemática?</b> .....	109
4.4	DA ANÁLISE ESPECÍFICA DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PREVISTA NO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “D” .....	110
4.4.1	<b>A justificativa para a sua previsão</b> .....	110
4.4.2	<b>Da imunidade do “livro”: possibilidade de uma interpretação literal e restritiva?</b> .....	112
4.4.3	<b>Da necessária análise do conceito de “livro”</b> .....	113
4.4.4	<b>Do <i>software</i> como obra literária</b> .....	114
4.4.5	<b><i>Software</i>: livro eletrônico e analfabetismo digital</b> .....	116
4.4.6	<b>Da PEC nº 137/2012: <i>lege lata</i> ou <i>lege ferenda</i>?</b> .....	118

<b>4.4.7</b>	<b>Paralelo relevante com a EC nº 75/2013.....</b>	<b>120</b>
<b>4.4.8</b>	<b>Da imunidade: necessidade de uma interpretação extensiva? .....</b>	<b>123</b>
<b>4.4.9</b>	<b>Da imunidade do software: aplicação da pragmática da comunicação normativa constitucional .....</b>	<b>126</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>128</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>136</b>

## 1 INTRODUÇÃO<sup>1</sup>

A informática é um importante “fator de conhecimento e de poder”, como há trinta anos já afirmava o mestre Orlando Gomes<sup>2</sup>.

E à medida que cresce essa sua importância, derivada do seu natural desenvolvimento, diversos problemas jurídicos passam a ser desenhados e a exigir soluções.

É nesse contexto que o desenvolvimento tecnológico e a informatização da chamada “Era Digital” colocam em pauta e na ordem do dia a questão da tributação do *software*<sup>3</sup>.

*Notebooks*<sup>4</sup>, *desktops*<sup>5</sup>, *smartphones*<sup>6</sup>, *tablets*<sup>7</sup>, *ipads*, câmeras digitais, MP3<sup>8</sup> *players* e outros equipamentos eletrônicos, que se tornaram parte indispensável do dia a dia contemporâneo, têm no *software* um componente necessário para o seu funcionamento.

---

<sup>1</sup> Este trabalho segue a padronização das normas da ABNT, de acordo com as orientações extraídas do Manual de estilo acadêmico da UFBA: LUBISCO, Nídia Maria Lienert. **Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses**. Nídia M. L. Lubisco; Sônia Chagas Vieira. 5. ed., Salvador: EDUFBA, 2013.

<sup>2</sup> GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 3.

<sup>3</sup> O termo *software* é de origem inglesa e, por isso, inflexível em número, de modo que será adotada a forma singular ainda quando se referindo a situações de plural. Nesse sentido, confira-se o *Longman dictionary of contemporary English*. 3ª ed. Londres: Longman Press, 1995.

<sup>4</sup> *Notebook*, denominação brasileira para *laptop*, é um computador portátil, projetado para ser transportado e utilizado com facilidade em diferentes lugares.

<sup>5</sup> *Desktop* é um computador pessoal cuja forma – geralmente composta por um gabinete, um monitor, um teclado e um mouse – destina-se ao uso regular em uma única localização (“mesa”, do inglês *desk*), em oposição a um computador portátil ou *notebook*.

<sup>6</sup> *Smartphone* é um celular com funcionalidades avançadas que podem ser estendidas por meio de programas executados por seu sistema operacional, que são vulgarmente chamados de *apps* (diminutivo de *Applications*). “Os sistemas operacionais dos *smartphones* permitem que desenvolvedores criem milhares de programas adicionais, com diversas utilidades, agregados em lojas *online* como o *Google Play*, *Windows Store* e a *App Store*. Geralmente, um *smartphone* pode possuir características mínimas de *hardware* e *software*, sendo as principais a capacidade de conexão com redes de dados para acesso à internet, a capacidade de sincronização dos dados do organizador com um computador pessoal, e uma agenda de contatos que pode utilizar toda a memória disponível do celular, que pode ser interna (de origem), ou externa (expansível, dependendo da capacidade do cartão de memória usado). O formato comum de cartão de memória em um *smartphone* é o micro SD.” Disponível em: < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Smartphone>>. Acesso em: 05 fev 2015.

Diante do crescimento dessa tecnologia, surge um aparente conflito de competência tributária a ser solucionado: Estados e Municípios, ambos os entes, ávidos por uma arrecadação tão crescente quanto esse desenvolvimento, entendem que detém a prerrogativa constitucional para instituir e arrecadar o imposto eventualmente incidente sobre o fato jurídico que envolve a distribuição dos programas utilizados pelo computador para a sua operação.

Por seu turno, em face da aparente ausência de um regramento legislativo específico para a matéria, a jurisprudência atual dos Tribunais Superiores – e em certa usurpação de competência legislativa – estabeleceu distinções que passaram a permitir ora a incidência do imposto estadual, ora do imposto municipal, a ser apurado em cada caso concreto em função do formato de produção do *software*.

Nesse sentido, está consolidada na jurisprudência a tese de que o *software* é considerado serviço, sujeito ao ISSQN, quando desenvolvido por encomenda direta do adquirente, também chamado de “*software* personalizado” ou “*software* por encomenda”, ao passo que é mercadoria – sujeita, portanto, ao ICMS – quando produzido e “comercializado” em larga escala a qualquer interessado, o chamado de “*software* de prateleira”.

Fato é que o tema objeto da presente pesquisa tem gerado grande discussão em sede jurisprudencial e doutrinária e que a questão é atual e de suma importância, haja vista a crescente expansão do número de *software* que são produzidos e distribuídos, a omissão do legislador com relação ao já instaurado conflito de competência na tributação dos referidos *software* e o ainda acanhado tratamento da matéria na doutrina brasileira, carente de estudos mais aprofundados principalmente quanto à matéria que envolve a sua tributação, o que vem trazendo sérias implicações à tão prezada segurança jurídica.

À vista dessa problemática, o presente trabalho, inicialmente, propõe-se a apurar eventual ente competente para a referida tributação e, conseqüentemente, solucionar o conflito de competência que se afigura no que diz respeito à tributação do *software*: a tributação é de competência dos Estados (a fundamentar a incidência do ICMS), dos Municípios (pelo que

---

<sup>7</sup> *Tablet* é um dispositivo pessoal, em formato de prancheta, que pode ser usado para acesso à *Internet*, visualização de fotos e vídeos, leitura de livros, jornais e revistas, organização pessoal e para entretenimento com jogos. Apresenta uma tela sensível ao toque (*touchscreen*) que é o dispositivo de entrada principal, de modo que a ponta dos dedos ou uma caneta própria para ele aciona suas funcionalidades.

<sup>8</sup> MP3 é, atualmente, um dos formatos mais populares de arquivos de música digital.

incidente o ISSQN), ou existe, no sistema tributário brasileiro, uma terceira via para solucionar essa questão da tributação?

Para alcançar este fim pretendido, será perfilhado um caminho dedutivo, que seguirá o seguinte esboço:

O primeiro capítulo fica reservado aos aspectos preliminares e necessários à precisa e adequada compreensão do *software*, tema em estudo, partindo-se da análise dos termos utilizados na denominação empregada, das descrições e dos conceitos técnicos, da sua natureza jurídica e classificações pertinentes.

O segundo capítulo centra-se na análise das ponderações feitas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal e que correspondem ao atual entendimento jurisprudencial pacificado, registrando-se alguns entendimentos contidos em decisões judiciais acerca do tema, para que seja proporcionada uma ampla visão da problemática debatida, demonstrando-se, sobretudo, a sua aplicação e utilidade prática. Essa análise fixa-se tanto na evolução desse entendimento no âmbito dos Tribunais Superiores brasileiros, quanto na sua desconstrução, realizada a partir do conteúdo da própria legislação que rege o tema, que deveria estar a respaldá-lo, mas que evidencia a sua total inaplicabilidade ao ordenamento brasileiro.

Aperfeiçoada a desconstrução do atual entendimento jurisprudencial, o terceiro capítulo do desenvolvimento propõe-se a construir a resolução desse problema de modo mais consonante com o regramento do tema, a partir da solução encontrada dentro do próprio subsistema constitucional tributário brasileiro para esse aparente conflito de competência tributária: o princípio da imunidade, que está plasmado na Constituição da República e que resguarda o *software* de qualquer tributação.

Dessa forma, a partir de todos os delineamentos indispensáveis à precisa compreensão do tema proposto, resolve-se a questão central do estudo e consigna-se a conclusão mais coerente com o direito positivo brasileiro, com o fim primordial de auxiliar a todos aqueles que manifestam interesse no assunto e que buscam aprimorar o seu conhecimento acerca da problemática debatida, com vistas a que possam tecer argumentos mais sólidos, sempre que demandados a fazê-lo.

Eis então a grande justificativa a pautar esse estudo: tomar como base e ponto de partida a legislação que rege a matéria para por em teste a solução dada pela jurisprudência dos

Tribunais Superiores brasileiros para o problema, ao traçar as diretrizes que definem qual é a tributação incidente nas operações de “comercialização” de *software* – se ICMS ou ISSQN, bem como verificar a existência de uma terceira via, ainda pouco explorada, que soluciona a questão, identificando-a como verdadeira hipótese de imunidade tributária.

Com isso, o objetivo é solucionar, efetiva e não aparentemente, o conflito de competência em foco, mormente diante da tendência hodierna para a incidência tributária, que – de logo, adiante-se – confronta com a própria previsão legal da matéria.



## 2 BREVES CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO *SOFTWARE*

### 2.1 CONCEITOS RELEVANTES À COMPREENSÃO DO *SOFTWARE*

Ao iniciar o estudo acadêmico de um tema, é de grande valia a verificação dos conceitos envolvidos na problemática pesquisada.

Isso porque é necessário o estabelecimento de elementos pré-jurídicos que, harmonizados com os conceitos juridicamente qualificados, terão o condão de tornar mais claras as conclusões a que se pretende chegar ao final do trabalho.

Ainda que haja conceituação dada pelo direito positivo, a análise pré jurídica que será, a seguir, realizada, é necessária, pois que a obtenção de uma noção mais ampla do que vem a ser *software* certamente facilita o estudo dos aspectos jurídicos que lhe correspondem.

Ademais, é certo que a ordem jurídica não pode ignorar o conceito que se formula no campo do Direito Informático<sup>9</sup> porque as relações entre ele e o Direito Tributário estão pautadas no respeito a tais conceitos, mormente quando o desrespeito puder ensejar como consequência a instauração de um conflito de competência<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Direito Informático é um novo ramo do Direito, assim cunhado na Suécia, primeiro país que se preocupou com a disciplina dessa matéria. Como ensina o professor Edvaldo Brito, “o conteúdo desse direito é interdisciplinar, por isso, engloba matéria *penal*, relativamente à delinquência informática; *obrigacional*, no que se refere aos contratos informáticos; de adesão, sobre equipamentos (*hardware*), sobre o *software*, de manutenção. Contudo, pouco se tem escrito sobre os aspectos *tributários*, mesmo entre nós, cumprindo, então, à *jurisprudência* a construção”: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 44.

<sup>10</sup> Nesse sentido, o professor Edvaldo Brito afirma que “as relações entre o Direito Tributário e o Direito Informático conduzem a que se respeitem os conceitos formulados por este último, quando o contrário der como consequência o conflito de competência.”: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 49.

Por isso, no caso em apreço, antes de adentrar especificamente no tema da tributação do *software*, a partir do texto legal contido no direito positivo brasileiro, importante tecer algumas considerações relativas aos conceitos básicos que envolvem o funcionamento dos programas de computador, haja vista que a familiaridade com a noção do que é o *software*, certamente trará facilidades à obtenção das conclusões necessárias.

Nesse diapasão, faz-se oportuno tecer algumas considerações acerca do conceito de *software*<sup>11</sup>, a ser cotejado, inclusive, com a definição legal existente no Direito brasileiro, de modo que a sua compreensão sirva para a análise mais acurada e apropriada do aparente conflito de competência tributária estabelecido, que é o foco deste estudo.

Antes, contudo, para que as premissas de estudo sejam sempre fixadas de modo a permitir a elaboração do raciocínio silogístico que se pretende empregar neste texto, um conceito prévio deve ser abordado.

### **2.1.1 Do conceito de informática**

Afigura-se natural que não se pode estudar o *software* sem antes compreender o que é a informática.

A definição de informática é relevante uma vez que, como bem observou Orlando Gomes<sup>12</sup>, ela tornou-se um bem jurídico, à medida que “a pesquisa, a posse, a troca e o uso das informações elaboradas em forma simbólica com a linguagem própria dos computadores adquiriram relevância jurídica e originaram disciplina adequada”.

E para se esclarecer o conteúdo deste objeto, a origem da palavra – que remete à fusão entre os signos que compõem a expressão “informação automática” – já confere bem a primeira noção que se precisa ter sobre o assunto.

---

<sup>11</sup> O termo inglês *software* foi empregado pela primeira vez em 1958, pelo cientista americano John Wilder Tukey, em um artigo de sua autoria.

<sup>12</sup> GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 3.

A informática é a ciência que estuda o tratamento automático e racional da informação<sup>13</sup>, com o objetivo de desenvolver máquinas e métodos capazes de levar adiante o processamento de dados, transformando-os em informações.

No Brasil, a expressão é habitualmente empregada para designar o processo de tratamento racional e sistemático da informação que ocorre por meio de máquinas automáticas e eletrônicas, denominadas de computadores.

### 2.1.2 Do conceito de computador

Seguindo-se à abordagem dos conceitos que conduzirão à melhor compreensão do *software*, não se poderia avançar no estudo se não restasse fixado o conceito de computador, já que é por meio dele que a informática estuda o processamento de informações.

O computador<sup>14</sup>, por sua vez, é uma máquina composta de elementos físicos, capaz de realizar, de modo rápido e preciso, uma gama de tarefas, desde que lhe sejam conferidas as instruções adequadas.

Desta definição, depreende-se que, para realizar uma determinada tarefa de computador, é necessária a conjugação de dois elementos: um físico e um lógico.

O elemento físico é o *hardware*, composto pelo conjunto dos componentes físicos que formam o computador, tais como: o monitor (pelo qual se pode ver o trabalho que está sendo realizado); a unidade de sistema<sup>15</sup> (que contém as unidades de disco, os *chips* de memória e o

<sup>13</sup> “[...] a palavra informática, como fusão das palavras Informação Automática, criada por Dreyfus, em 1962, que a definiu como ciência do tratamento racional e automático da informação, considerada como suporte dos conhecimentos e comunicações, principalmente por meio de sistemas eletrônicos denominados computadores.” (KANAAN, João Carlos. **Informática global**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1998, p. 25).

<sup>14</sup> “Computador é uma máquina de uso geral que pode executar muitas tarefas de acordo com as instruções que lhe são fornecidas. Um aplicativo permite que essa máquina de uso geral realize tarefas específicas.” (KRAYNAK, Joe. **10 Minutos Para Usar um PC**. Tradução: Ana Beatriz Tavares dos Santos Pereira. São Paulo: Berkeley Brasil, 1995, p. 5).

<sup>15</sup> A unidade de sistema é a parte individual mais importante de um computador. Ela aceita a sua entrada, executa o *software*, informa ao monitor como exibir imagens e envia instruções para a impressora. A unidade de sistema contém essencialmente: 1) Unidade de Processamento Central (CPU): a CPU ou microprocessador é o cérebro do computador. Ele manipula todas as instruções do programa e os comandos que são inseridos pelo usuário; 2) os chips de memória de acesso aleatório (RAM): os chips de RAM armazenam dados eletronicamente onde a CPU podem tomá-los com rapidez. Com mais RAM, um computador pode rodar mais aplicativos de uma vez; 3) Unidades de disco: a maioria das unidades de sistema contém uma unidade de disco rígido interna (totalmente interna ao case da unidade de sistema) e uma unidade de disco óptico (para a leitura de *Blurays*, DVDs, CDs), sendo comum ainda a utilização de unidades de disco externa (para armazenamento magnético de dados); 4) portas de entrada e saída: tomadas para conexão com outros dispositivos que podem

*chip* de processamento); o teclado e o *mouse*<sup>16</sup> (para entrada de comandos), a impressora (utilizada para transferir o trabalho para o papel) e outros itens que possam ser vistos e tocados. Em suma, o *hardware* é composto pelos equipamentos materiais do computador.

Como se pode apreender da noção dada por John G. Burch Jr. e Felix R. Strater Jr.<sup>17</sup>, de modo simplificado, uma unidade de processamento de um computador funciona considerando três partes: o processador central, os dispositivos periféricos ao processador e os dispositivos de comunicação de dados que conectam o processador central aos dispositivos periféricos.

A unidade de processador central é o computador propriamente dito, que opera da seguinte maneira: uma vez disponibilizados os dados, estes são inseridos na unidade de armazenamento central de processamento; em seguida, o processador manipula os dados de

ser a impressora, o mouse, o teclado, o joystick e outros dispositivos periféricos (dispositivo periférico é qualquer componente secundário na operação de processamento de um computador, que inclui placas de som, joysticks, scanners, microfones etc); 5) placa-mãe: é a placa de circuito principal, onde tudo é plugado: os chips de RAM, a CPU, as unidades de disco, as placas de expansão etc. A placa mãe atua como imensos cruzamentos, permitindo que todos os dispositivos se comuniquem. 6) *Slots* de expansão: são *slots* onde é possível plugar placas de circuito, permitindo que sejam utilizados dispositivos opcionais, tais como placas de som ou placa de conexão de um joystick; 7) Fonte de alimentação: a fonte de alimentação é um transformador que converte a alta voltagem da tomada em baixa voltagem, que o computador pode usar sem fritar seus componentes. (texto adaptado de KRAYNAK, Joe. **10 Minutos Para Usar um PC**. Tradução: Ana Beatriz Tavares dos Santos Pereira. São Paulo: Berkeley Brasil, 1995, p. 10-11).

<sup>16</sup> *Mouse* (do inglês, que significa “rato, camundongo”) é um periférico de entrada que tem a função de movimentar o cursor (apontador) pelo ecrã ou tela do computador, auxiliando, conjuntamente com o teclado, o processo de entrada de dados, especialmente em programas com *interface* gráfica.

<sup>17</sup> “O computador e tecnologia relacionada podem ser divididos em três seções principais, que são: (1) o processador central (2) dispositivos periféricos para o processador central, e (3) dispositivos de comunicação de dados que ligam os dispositivos periféricos para o processador central. [...] O processador central é realmente o ‘computador’ em uma configuração de computador e todas as configurações do computador executam cinco funções básicas que são: 1. Entrada. Os dados a serem operados e como as instruções para o método de operação são disponibilizados para a unidade de processamento central, em uma forma que pode utilizar através dos meios de entrada. 2. Armazenamento Primário. A partir da mídia de entrada, dados e instruções são inseridos na seção de armazenamento principal do processador central. Outros meios de armazenamento (por exemplo, fita magnética, disco magnético) são considerados auxiliares de armazenamento primário. 3. Aritmética-Lógica. O processador manipula dados de acordo com o algoritmo de instruções. Estas manipulações são realizadas na seção lógica aritmética, uma operação de cada vez, com resultados intermediários sendo colocados de novo no armazenamento principal. A seção aritmética-lógica realiza a adição, subtração, multiplicação, divisão, e certas operações lógicas, tais como comparar a magnitude de dois números. 4. Controles. Controles são necessários dentro de um sistema de computador para: (1) dizer aos meios de comunicação de entrada quais dados devem entrar no armazenamento primário e quando devem entrar; (2) dizer a seção de armazenamento primário onde colocar esses dados; (3) dizer a seção aritmética lógica quais operações realizar, onde os dados podem ser encontrados, e onde colocar os resultados; (4) dizer quais dispositivos de arquivos para acesso e quais os dados para acesso; e (5) dizer em qual material de saída os resultados finais são escritos. 5. Saída. Esta função refere-se à saída dos resultados dos dados processados dentro do processador central. Este resultado final é escrito em qualquer um combinação de diferentes meios de comunicação de saída.” (tradução nossa): BURCH, John G., Jr. e STRATER, Felix R., Jr., **Information systems: theory and practice**. Estados Unidos da América: Hamilton Publishing Company, 1974, p. 418-419.

acordo com o algoritmo<sup>18</sup> de instruções; após a realização de alguns controles, os resultados dos dados processados são escritos em uma mídia de saída.

Porém, como já registrado, para desempenho das atividades, além do uso do *hardware* (parte material), é necessário o emprego de um elemento lógico, que consiste na parte imaterial, intelectual, do processamento de dados.

Dessa forma, além do elemento físico do computador, há as instruções que são capazes de possibilitar a execução das tarefas que são desejadas. Estas instruções, por sua vez, compõem o que se denomina *software*.

### 2.1.3 Do conceito de software

*Software* é um termo proveniente do idioma inglês e que remete à ideia de algo brando, ameno, suave (*soft*)<sup>19</sup>, relacionado a um produto manufaturado (*ware*).

Logo, o signo *software* é o resultado da composição entre outros dois signos, que, juntos, passam a ter um significado novo.

E é justamente o novo significado conferido a este signo que deve ser estudado para os fins pretendidos por este estudo.

Mas para que seja apurado o conteúdo do signo *software*, é preciso que se esclareça que, a bem da verdade, este termo, mais do que o resultado da composição de outros dois signos, é

---

<sup>18</sup> O termo em inglês *algorithm* é definido como “a set of mathematical instructions that must be followed in a fixed order, and that, especially if given to a computer, will help to calculate na answer to a mathematical problem”. **Cambridge Advanced Learner’s Dictionary**. Disponível em <<http://dictionary.cambridge.org/>>. Acesso em 31 jan. 2015. Traduzindo para o português, algoritmo é um grupo de instruções matemáticas que devem ser seguidas em uma ordem fixa, e que, especialmente, se dadas a um computador, ajudarão a calcular a resposta para um problema matemático. O Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, traz algumas definições para o signo “algoritmo”, relevantes para este trabalho: “1. Mat. Processo de cálculo, ou de resolução de um grupo de problemas semelhantes, em que se estipulam, com generalidade e sem restrições, regras formais para a obtenção do resultado, ou da solução do problema. 2. Inform. Conjunto de regras e operações bem definidas e ordenadas, destinadas à solução de um problema, ou de uma classe de problemas, em um número finito de etapas.”

<sup>19</sup> “*soft* – not hard, and easy to press; smooth and pleasant to touch.” **Cambridge Dictionaries Online**. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/soft>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

um jogo de palavras com o termo *hardware*<sup>20</sup>, que, em inglês, significa “a máquina ou o equipamento de que o computador é feito”.

A criação do termo *software*, portanto, decorre da necessidade de se conferir oposição a todo o aparato físico de que é constituído o computador, já que ele – *software* – representa um objeto imaterial.

Desse modo, já se pode concluir que *software*<sup>21</sup> é tudo aquilo que faz o computador funcionar, excetuando-se a parte física que o compõe.

Em suma, o *software* pode ser compreendido como as instruções de trabalho que são dadas a um computador para permitir o desempenho das tarefas que foram idealizadas pelo programador e que produzem uma sequência incontável de operações, aptas a gerar os resultados esperados pelo usuário.

Bill Gates<sup>22</sup> – magnata, filantropo e autor norte-americano, que ficou conhecido por fundar a Microsoft, a maior e mais conhecida empresa de *software* do mundo em termos de valor de mercado<sup>23</sup> – define *software* como sendo um grupo compreensível de regras que podem ser dadas a uma máquina para instruí-la a como realizar tarefas particulares.

Portanto, entende-se que *software* é o conjunto de instruções e operações a partir dos quais a máquina transforma dados em informações.

Os dados, uma vez classificados e ordenados, constituem informação útil. O computador, por sua vez, é justamente uma ferramenta que processa e transforma estes dados em informações úteis, para fornecê-las ao usuário.

A distinção entre dados e informações é dada por John G. Burch Jr. e Felix R. Strater Jr.<sup>24</sup>, que bem traçam essa diferenciação, ao afirmarem que dados são mensagens brutas,

<sup>20</sup> “*hardware*: the machines or equipment that your computer system is made from, not the programs.” **Cambridge Dictionaries Online**. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/soft>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

<sup>21</sup> “*software*: programs that you use to make a computer do different things.” **Cambridge Dictionaries Online**. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/soft>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

<sup>22</sup> “it is a comprehensive set of rules a machine can be given to ‘instruct’ it how to perform particular tasks”. (GATES, Bill, MYHRVOLD, Nathan, RINEARSON, Peter. **The Road Ahead**. Penguin Group: Estados Unidos da América, 1995, p. 22).

<sup>23</sup> Este é o resumo da biografia de Bill Gates disponível na *Wikipedia*. A *Wikipédia* é um projeto de enciclopédia coletiva universal e multilíngue estabelecido na Internet sob o princípio wiki, que tem como objetivo fornecer um conteúdo reutilizável livre, objetivo e verificável, que todos possam editar e melhorar. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Bill\\_Gates](http://pt.wikipedia.org/wiki/Bill_Gates)>, Acesso em: 01 fev 2015.

<sup>24</sup> “Data are raw facts in isolation which, when placed in a meaningful context by a data processing operation(s), allows inferences to be drawn. These inferences relate to the measurement and identification of people, events,

desprovidas de carga valorativa; ao passo que informação é a agregação ou processamento de dados para se obter conhecimento ou inteligência.

Assim, valendo-se de uma definição mais técnica na seara da informática, o *software* é o algoritmo de instruções que são interpretadas pelo processador, que, por sua vez, manipula os dados fornecidos, transformando-os em informações úteis ao usuário.

Portanto, o computador é a conjunção do *hardware* com o *software*, que permite a transformação de dados em informação, a partir do processamento dos dados que são fornecidos pelo usuário.

### 2.1.3.1 Da distinção entre o termo *software* e a expressão “programa de computador”

Uma distinção relevante a este estudo ainda deve ser feita, a partir da seguinte afirmativa: o objeto da pesquisa é o *software* e não o programa de computador.

E essa assertiva tem relevância prática uma vez que, se o conceito de programa de computador restringe-se ao código de programação utilizado, a noção de *software* é muito mais ampla.

Significa dizer que, além das linhas de programação, o conceito de *software* abarca os manuais de instrução e o material de apoio, disponibilizados para instruir o usuário acerca da utilização do programa de computador.

Esta categorização do *software* foi realizada em 1977, pela Organização Mundial de Propriedade Intelectual (OMPI), ao elaborar orientações gerais e fixar definições que são úteis para a conceituação da matéria<sup>25</sup> e é feita por alguns doutrinadores brasileiros e estrangeiros, dentre os quais devem ser citados o mestre Edvaldo Brito<sup>26</sup> e o português Rui Saavedra<sup>27</sup>.

---

and objects. Data representations act as surrogates for these items. For example, 12 engineers, \$30.00 cash Sales, or one Office building are all data representations of people, events, and objects. The basic purpose of capturing and processing data is to produce information. Information is substantially different from data in that are raw, unevaluated messages. Information is the increase in knowledge obtained by the recipient by matching proper data elements to the variables of a problem. Information is the aggregation or processing of data to provide knowledge or intelligence.” (BURCH, John G., Jr. e STRATER, Felix R., Jr., **Information systems: theory and practice**. Estados Unidos da América: Hamilton Publishing Company, 1974, p. 23).

<sup>25</sup> Nesse sentido, confira-se o quanto relatado por José de Oliveira Ascensão: “A OMPI (Organização Mundial de Propriedade Intelectual), ocupando-se da matéria, elaborou em 1977 umas orientações gerais; e precedeu-as de definições que são úteis para a nossa tarefa de fixação de conceitos. Assim, o *software* foi repartido em três categorias definidas da seguinte maneira: a) “Programa de Computador” é o conjunto de instruções capaz,

Portanto, o presente estudo considera a noção mais ampla de *software* e não a definição estrita do que se pode chamar de *software stricto sensu*, que corresponde ao que se denomina “programa de computador”.

### 2.1.3.2 Da distinção entre o termo *software* e a expressão “conteúdo digital”

Por fim, nesse ponto do estudo, importante realizar uma relevante distinção que deve ser feita entre *software* e conteúdo digital.

Como fixado em premissa deste estudo, *software* é a parte lógica do computador cuja função é fornecer instruções para o *hardware*, composta pelos programas que existem para um referido sistema.

A conceituação de *software*, contudo, não abarca o que se denomina por conteúdo digital.

Conteúdo digital corresponde a uma noção mais ampla de dados que são utilizados no computador: as músicas, as imagens digitais, as notícias que são lidas pela *internet*, as

---

quando incorporado num veículo legível pela máquina de fazer com que uma máquina, que disponha de capacidade para processar informações, indique, desempenhe ou execute uma particular função, tarefa ou resultado. b) “Descrição de Programa” é uma apresentação completa de um processo, expressa por palavras, esquemas ou de outro modo, suficientemente pormenorizada para determinar o conjunto de instruções que constitui o programa do computador correspondente. c) “Material de Apoio” é qualquer material, para além do programa de computador e da descrição do programa, preparado para ajudar a compreensão ou a aplicação de um programa de computador, como por exemplo as descrições de programas e as instruções para usuários.”: ASCENSÃO, José de Oliveira. **Programa de computador e direito autoral**. In GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 52.

<sup>26</sup> “O software é um termo abrangente que inclui elementos para identificação e análise de um problema a ser resolvido pelo computador; ou é um termo que significa o programa do computador que resulta da análise dos elementos que implicam nesse problema a ser resolvido pelo computador; ou é o material de apoio correspondente. Diante dessa abrangência, o que resta indubitável é a circunstância de o software ter como componente central o programa de computador. Daí que se tem difundido uma definição de programa de computador tomada da lei dos Estados Unidos da América (Public Law 96-517, de dezembro de 1980): ‘o programa de computador é um conjunto de afirmações ou instruções para serem usadas direta ou indiretamente em um ordenador a fim de obter um resultado determinado’.”: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 44.

<sup>27</sup> “*Software* do computador é um termo usado para contrastar com o de *hardware*, e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o programa de computador – seu elemento principal –, mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções do programa foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidades de aplicação).”.: SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Sociedade Portuguesa de Autores. Dom Quixote: Lisboa, 1998, p. 21.



planilhas e os arquivos de texto produzidos, os vídeos de filmes e séries etc. Em suma, todo o conteúdo que é produzido pelos meios de comunicação em formato digital pode ser definido como conteúdo digital.

Conteúdo digital, portanto, é o conjunto formado pelos sons, imagens, textos, vídeos e demais bancos de dados que são produzidos e armazenados em formato digital, bem como reproduzidos utilizando-se *software* aplicativos.

A uma unidade central de processamento de uma máquina, portanto, são fornecidos tanto o *software* quanto o conteúdo digital, com a finalidade de que tais dados sejam transformados em informação<sup>28</sup>.

Assim, todos os dados fornecidos são processados pelo *software*, que, por sua vez, produzirá a informação acessível.

Um aspecto técnico que vale a observação é o de que a produção de toda essa informação dá-se como resultado de operações lógicas binárias. E essa compreensão do funcionamento do sistema binário é de fundamental importância para a definição da natureza do *software*, que será feita adiante neste estudo.

Afirmar que a máquina utiliza o sistema binário significa dizer que ela trabalha armazenando e processando *bits*, que, por sua vez, são frequências de 0 (zero) e 1 (um).

O símbolo 1 (um) representa a presença de um sinal e o símbolo 0 (zero), a sua ausência. Assim, a linguagem de programação é binária porque os únicos elementos perceptíveis pela máquina são o 1 (um) e o 0 (zero), de modo que, traduzido pela máquina, transforma-se em emissão ou omissão de sinal eletrônico.

---

<sup>28</sup> Exemplificando o quanto afirmado, válido transcrever trecho da obra *A Tributação do Software no Brasil*, de autoria de Renato Lacerda de Lima Gonçalves, que, didaticamente, explica essa “interação” entre *software* e conteúdo digital que culmina por produzir a informação: “Tomemos outro exemplo de conteúdo qualquer: um arquivo .mp3 (um dos formatos mais populares de música digital da atualidade) ou um arquivo .jpg (um formato popular de imagem digital) gravados no disco rígido de um computador. Quando ouvimos a música pelos auto-falantes do computador, essa reprodução sonora nada mais é do que a informação processada a partir de dados contidos no arquivo .mp3 – codificados em bits, zeros e uns, conforme veremos a seguir – interpretados pelo computador segundo informações fornecidas pelo *software* correspondente, fazendo com que o (sic) impulsos elétricos sejam enviados aos alto-falantes, que por sua vez fazem vibrar uma superfície em frequências tais que reproduzam os sons originalmente digitalizados. Quando vemos a imagem no monitor do computador, veremos milhares de *pixels* – que são cada pequeno ponto de luz que compõe a imagem – reproduzindo a imagem original, como resultado do processamento dos dados contidos no arquivo .jpg a partir das instruções fornecidas pelo respectivo *software*. A imagem é informação processada a partir dos dados contidos do arquivo da figura. Nos dois casos, o processador é instruído pelo *software* a fazer alguma coisa a partir de dados dos arquivos (isto é, a partir do conteúdo), seja produzir determinada frequência audível por meio do alto-falante, seja produzir determinada frequência visível por meio do monitor. O arquivo (conteúdo) contém dados, que são transformados em informações (sons ou imagens) por meio da ação do processador, instruído pelo *software*.”

A importância de se ter esta compreensão decorre do fato de que duas ou mais máquinas comunicam-se entre si transferindo essas inúmeras seqüências de *bits*, sendo que todas as combinações possíveis são sempre expressas sob a forma de uma série de 1 (um) e 0 (zero).

É essa conversão contínua de informação em dados e novamente em informação que é realizada, através do *software*, pelos mais diversos aparelhos digitais, dentre os quais estão os *smartphones*, os *notebooks*, os *desktops*, os dispositivos de áudio digital etc<sup>29</sup>.

### 2.1.3.3 Do conceito legal de *software*

No ordenamento brasileiro, os programas de computador, produto intelectual que são, receberam da legislação proteção especial, conferida pela Lei nº 9.609/1998, que dispõe especificamente sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador.

Do aludido diploma, portanto, é possível extrair a definição legal<sup>30</sup> do *software* – popularmente traduzido para o português pelo designativo “programas de computador” – como a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A partir da referida definição prevista em lei e dos elementos pré-jurídicos que envolvem a sua compreensão, duas premissas já podem ser fixadas: o *software* é obra de criação intelectual (pelo que naturalmente dotada de proteção e resguardada pelos direitos autorais de propriedade intelectual, como será reafirmado adiante) e que não se confunde com o suporte físico utilizado para a sua difusão.

<sup>29</sup> “Essa conversão de informação em dados e novamente em informação ocorre, por exemplo, quando um artista tem sua música gravada em CD e quando escutamos este CD em um reproduzidor de CD; ou então quando, conversando por meio de um telefone celular digital: falamos, nossa voz é digitalizada (convertida, portanto, em bits), transmitida por ondas de rádio na forma de dados, e convertida novamente em informação (som) pelo outro telefone celular. Quando fazemos uma cópia de um *software* via *internet*, por exemplo (“download”), nada mais temos do que dois computadores transmitindo seqüências gigantescas de *bits* entre si.” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 58).

<sup>30</sup> 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.

Em outras palavras, depreende-se, inclusive, do aludido dispositivo, que o *software* (“expressão de um conjunto organizado de instruções [...] contida em suporte físico de qualquer natureza”) é a expressão do que está contido no suporte físico – que com este, portanto, não se confunde – mas que dele (suporte físico) não pode prescindir para existir.

#### 2.1.3.4 Do *software* e o suporte físico: a mídia

E em tendo sido abordada a sua existência, importante, ainda, traçar algumas considerações acerca deste mencionado suporte físico ou mídia.

O signo “mídia” tem origem no termo inglês *media* e significa o método ou o meio para se expressar algo.

Quanto ao *software*, o signo “mídia” mantém o mesmo significado: é qualquer meio para armazenagem de dados digitais (os *bits*).

Trata-se, portanto, do suporte físico utilizado para se afixar os dados digitais que serão lidos e processados pelo computador. Em outras palavras, a mídia é o meio físico de armazenagem do *software*.

Há alguns anos, eram os disquetes que, popularmente, assumiam o grande papel de mídia de armazenamento. Atualmente, contudo, sobretudo devido ao tamanho cada vez maior dos arquivos, surgiram diversos outros tipos de mídia com capacidade de armazenamento muito maior, dos quais podem ser citados o CD-ROM, DVD-ROM, *pen drive*, cartões de memória (*memory sticks*, cartões MMC, cartões SD) etc.

Além destes suportes físicos, deve-se destacar a existência de outros meios de armazenamento de arquivos, tais como compartilhamento de arquivos em redes locais, e-mail, disco virtual, *cloud computing*<sup>31</sup> e SAN<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> *Cloud computing* designa, em inglês, a “computação em nuvem”. Trata-se da utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados por meio da *Internet*, seguindo o princípio da computação em grade. A alusão à “nuvem” é feita porque o acesso a programas, serviços e arquivos é remoto (significa dizer, dá-se por meio da *internet*, a “grande nuvem” de computadores). Assim, o armazenamento de dados é feito em serviços que podem ser acessados a partir de qualquer lugar do mundo e a qualquer momento, não havendo necessidade de instalação de programas ou de armazenamento local de dados. O uso desse modelo vem sendo cada vez mais difundido e é mais viável do que o uso de unidades físicas, já que, em qualquer lugar do mundo, utilizando-se da *internet*, é possível ter acesso a informações, arquivos e programas que estejam no serviço de “nuvem”.

Portanto, no que diz respeito ao *software*, é certo que a figura da mídia está sempre presente.

Isso porque, bem imaterial que é, fruto da ação intelectual humana, o *software* não pode prescindir de ser materializado em um suporte físico com o fim de que possa ser utilizado e difundido.

Eis o motivo pelo qual bem aventou Roque Carraza<sup>33</sup> acerca da possível analogia entre o *software* e a impressão de um livro desenvolvido pelo seu escritor, a gravação do disco que veicula a composição musical de um artista ou, ainda, o filme de uma produção cinematográfica.

Ademais, a necessidade de se disponibilizar o *software* em um meio físico decorre de outro aspecto: permitir a sua utilização continuamente e inúmeras vezes. Afinal, o *software* é utilizado por quem deseja realizar as mesmas operações de maneira repetida, já que consiste ele no emprego repetido do mesmo conjunto de instruções de processador.

E não se pretenda negar essa necessidade de uma mídia como suporte físico, argumentando a partir da existência de *software* que é difundido por simples *download*. Isso porque é possível afirmar, sem temor de se estar cometendo um equívoco, que mesmo no caso de *download* de *software*, a mídia está presente.

O que ocorre nessa hipótese é que haverá uma maior quantidade de diferentes suportes físicos envolvidos, já que, considerando a estrutura da *Internet*, os dados passarão por diferentes suportes físicos, quais sejam os discos rígidos de origem e de destino, as unidades de memória de cada computador envolvido na transmissão de dados etc.

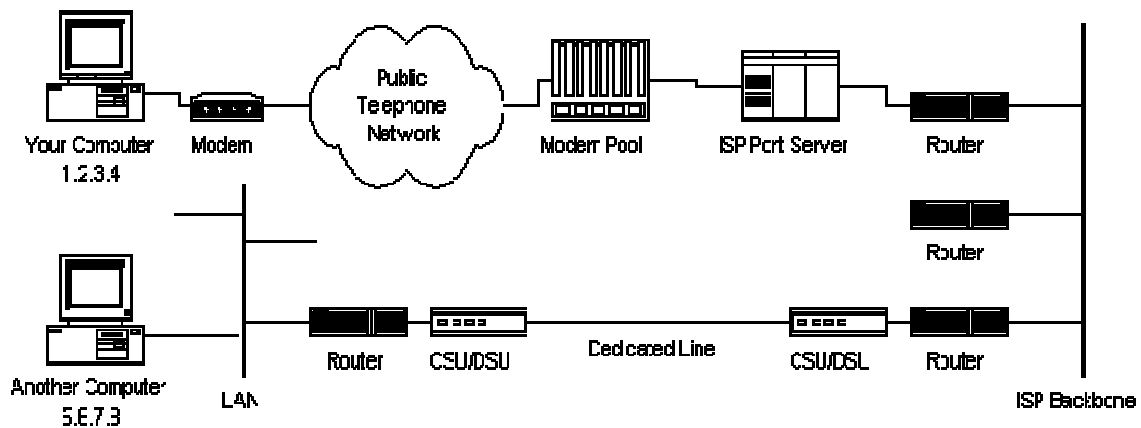
Portanto, o *download* é simplesmente um modo de distribuição do *software* que envolve a maior diversidade de suportes físicos de uma só vez, e não um exemplo de sua ausência.

---

<sup>32</sup> SAN (abreviação do inglês *Storage Area Network*) é uma rede destinada exclusivamente a armazenar dados, remetendo ao conceito de armazenamento de dados em rede.

<sup>33</sup> Nesse sentido, Roque Carraza: “Aqui chegados, já podemos estabelecer uma analogia entre software, a peça teatral, a película cinematográfica e a composição musical, entre outras obras em que se faz presente o trabalho criativo do homem (criatividade subjetiva). Todos estes produtos do espírito humano são bens incorpóreos, imateriais, de existência abstrata. Por isso mesmo, não podem prescindir de uma base material para atingir os fins que levaram a sua criação. Exemplificando, para melhor esclarecer: uma obra literária precisa estar impressa (digamos, em papel) para que o leitor a acesse e dela tire proveito intelectual.” CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

Para corroborar o quanto asseverado, basta analisar o *modus operandi* da *Internet*, cujo funcionamento pode ser compreendido a partir da figura<sup>34</sup> a seguir:



Esta figura tem o condão de bem ilustrar o caminho que as informações percorrem quando transferidas entre dois ou mais computadores<sup>35</sup>, conectados pela *Internet*.

Portanto, para que um *software* seja copiado para um computador via *download*, é necessário que, primeiro, ele esteja em um disco rígido de um certo computador, de modo que a sua cópia será destinada ao disco rígido do computador pretendido. Porém, até percorrer todo esse caminho, que inicia no disco rígido de origem e finaliza no disco rígido de destino, os dados do *software* passarão por mais outros e vários “suportes físicos”, tais como as unidades de memórias de cada computador envolvido na transmissão de dados, o que rechaça a afirmação de que, em se tratando de *download*, não existe suporte físico.

Portanto, sendo a mídia (suporte físico) um elemento tão profundamente relacionado com a própria existência do *software*, considerá-lo como elemento autônomo e individualizado para justificar a pretensão de sua tributação em alguns casos, indica e

<sup>34</sup> Disponível em: <[http://www.theshulers.com/whitepapers/internet\\_whitepaper/index.html](http://www.theshulers.com/whitepapers/internet_whitepaper/index.html)>. Acesso em 30 jan 2015.

<sup>35</sup> “Suponha que um *software* a ser copiado esteja no disco rígido do computador ‘5.6.7.8’, acima, e o destino da cópia seja o disco rígido do computador ‘1.2.3.4’. Considerando a estrutura básica da *Internet* representada pela figura acima, os dados passarão por mais de dez diferentes ‘suportes físicos’, sem contar os discos rígidos de origem e de destino, as unidades de memórias de cada computador envolvido na transmissão de dados, tornando de todo incorreta a afirmação de que ‘em *download* não existe suporte físico’. O *download* de *software* é, provavelmente, a maneira de distribuição de *software* que apresenta a **maior quantidade de diferentes suportes físicos de uma só vez**. Sem dúvida, é também a forma de distribuição de *software* que será dominante nos próximos anos. O que de fato não acontece no caso de *download* de *software* é a movimentação física destes suportes físicos, diferentemente daquilo que ocorre quando a cópia do *software* é distribuída por meio de CD-ROM, por exemplo. Mas daí entender que o suporte físico é mercadoria e, portanto, passível de tributação por meio do imposto sobre circulação de mercadorias me parece ser um raciocínio incorreto, conforme veremos oportunamente.” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 63).

demonstra a completa falta de familiaridade dos operadores do direito com os conceitos que perfazem este tema.

## 2.2 DA NATUREZA JURÍDICA DO *SOFTWARE*

Como já prelecionava o ilustre Orlando Gomes<sup>36</sup>, a definição da natureza jurídica de direito de autor do *software* é de suma importância para a organização da sua tutela legal.

E a definição dessa natureza jurídica perpassa pela definição do exame do comportamento do programador, capaz de evidenciar o que ele faz e como se dá esta sua ação criadora.

O programador é quem possibilita o pleno emprego do *hardware* mediante a criação de um conjunto de símbolos que ensejam a conversão da linguagem comum em uma linguagem de máquina, e vice-versa.

Assim, o programador atua idealizando procedimentos que são transmitidos ao computador por meio de uma linguagem de máquina, capaz de fornecer comandos em uma sequência lógica de instruções, destinada a produzir a informação útil ao usuário.

A partir da elucidação – ainda que de forma simplificada – do que consiste a atuação do programador, já se mostra inequívoco que se trata de um trabalho que resulta da atividade criativa humana, fruto do esforço intelectual do seu criador.

Eis o motivo pelo qual, nas palavras do mestre Orlando Gomes<sup>37</sup>, não se pode contestar com autoridade a assimilação do programa de computação às obras que os franceses chamam *oeuvres d'esprit* (obras do espírito).

Afinal, o *software* é uma elaboração que requer criatividade: como ensinou o grande jurista baiano<sup>38</sup>, é preciso que o programador realize um esforço intelectual, original em sua

---

<sup>36</sup> GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 1.

<sup>37</sup> GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 2.

<sup>38</sup> “Na área da Informática, a computação exige o processamento de programas cuja elaboração pessoal requer do programador criatividade, isto é, um esforço intelectual, original em sua composição e em sua expressão. O conjunto de procedimentos necessários ao processamento dos dados no computador, universalmente conhecido como 'software', indispensável ao seu funcionamento, depende de programas elaborados por especialistas e transmitidos ao computador em linguagem de máquina como comandos, em sequência lógica de instruções e dados destinados a informar o usuário ou utente.”: GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 2.

composição e elaboração, capaz de resultar no conjunto dos procedimentos necessários ao processamento dos dados pelo computador, para transformá-los em informações úteis.

Dessa forma, de acordo com essa sua característica – e ainda contando com o respaldo da legislação, como será visto a seguir – é inegável que a natureza jurídica do direito do programador de computador é autoral, de modo que a sua obra está incluída no rol das criações intelectuais, já que verdadeira expressão das ideias de quem o cria.

Por isso, entende-se por superadas as objeções que costumavam ser feitas relativamente à natureza jurídica do “programa de computador” como obra no sentido autoral.

Mas como esta natureza era controvertida até bem pouco tempo, por amor à argumentação e à contextualização que lhe cabe – esta tão necessária à compreensão do tema e à interpretação a que se pretende chegar – cumpre serem traçadas algumas linhas que conduzem à evolução histórica que culminou com a edição das leis responsáveis por reconhecer, no sistema brasileiro, de modo expreso e inequívoco, a natureza de direito autoral ao *software*.

### **2.2.1 Breve esboço histórico do regramento legal que elucida a natureza jurídica do *software***

O direito do autor possui proteção primária no âmbito internacional, sendo a Convenção de Berna e o Acordo OMC-TRIPS os diplomas que asseguram esse amparo.

A Convenção de Berna, de 1886, emendada pela última vez em 1979, traz a proteção das obras literárias, artísticas e científicas, servindo como verdadeira base para a legislação de diversos países do mundo, inclusive a brasileira.

Por seu turno, o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio – OMC-TRIPS, assinado em 1994, na cidade de Marrakesh, também serviu como referência para a elaboração da legislação brasileira sobre a matéria, à medida que o seu artigo 10<sup>39</sup> traz disposição específica sobre os programas de computador,

---

<sup>39</sup> Artigo 10

Programas de Computador e Compilações de Dados

1. Programas de computador, em código fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna (1971).

assegurando a eles, assim como ao código fonte e código objeto, a proteção como obras literárias, no mesmo sentido da Convenção de Berna.

Não é por outra razão que, em outros países, as legislações há muito também já tratam o programa de computador como obra literária. O português Rui Saavedra<sup>40</sup> bem ilustra essa ocorrência, exemplificando que impera o preceito de que os programas de computador devem ser protegidos como obras literárias nos seguintes países: Estados Unidos, Canadá, Austrália, Reino Unido, Alemanha, Japão, Malásia, Índia, Uruguai, dentre outros.

Outra não é também a conclusão dada pela jurisprudência estrangeira. O mestre Orlando Gomes<sup>41</sup> já enunciava em sua obra que, na Alemanha, em 1982, o Tribunal de Munique decidiu que o *software* devia ser encarado como obra literária por sua representação de natureza científica ou técnica.

Nesta linha de evolução, o direito brasileiro, em consonância com os elementos norteadores de tais normas internacionais, inicialmente ratificou este Acordo OMC-TRIPS pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, e efetivamente consagrou a proteção jurídica ao *software* como direito autoral, pela edição da Lei nº 9.609 e da Lei nº 9.610, ambas de 19 de fevereiro de 1998.

Estas duas leis – a Lei do *Software* e a Lei de Direitos Autorais, respectivamente – são de suma importância para a compreensão dos aspectos jurídicos que envolvem o tratamento a ser conferido ao *software*.

Iniciando-se pelo regramento conferido pela Lei de Direitos Autorais, a Lei nº 9.610/98, em seu artigo 7º, inciso XII<sup>42</sup>, preceitua que os programas de computador são criações do

2. As compilações de dados ou de outro material, legíveis por máquina ou em outra forma, que em função da seleção ou da disposição de seu conteúdo constituam criações intelectuais, deverão ser protegidas como tal. Essa proteção, que não se estenderá aos dados ou ao material em si, se dará sem prejuízo de qualquer direito autoral subsistente nesses dados ou material. Disponível em: <[http://www.cultura.gov.br/documents/10883/38605/ac\\_trips.pdf/47e9d725-0c76-4ba4-93c4-0d9d4b7eb1cd?version=1.0](http://www.cultura.gov.br/documents/10883/38605/ac_trips.pdf/47e9d725-0c76-4ba4-93c4-0d9d4b7eb1cd?version=1.0)>. Acesso em: 03 fev. 2015.

<sup>40</sup> SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Sociedade Portuguesa de Autores. Dom Quixote: Lisboa, 1998, p. 130.

<sup>41</sup> “Na Alemanha, uma decisão do Tribunal de Munique, prolatada em dezembro de 1982, é apontada por ULMER e KOLLE (est. Cit.), por sua autoridade e pela especialização dos prolatadores, como digna de particular atenção. Tratava-se de ação proposta por uma empresa americana de ‘software’ contra uma concorrente alemã que utilizava um seu programa de computador largamente comercializado. O Tribunal decidiu que tais programas devem ser encarados como obras literárias e representações de natureza científica ou técnica e que, portanto, se enquadram completamente no sistema de proteção do direito autoral”: GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 10.

<sup>42</sup> O dispositivo referido tem a seguinte redação: “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: [...] XII - os programas de computador;”



espírito e, em razão disso, são protegidos como obras intelectuais, independentemente de qual seja o seu meio ou suporte de fixação (tangível ou intangível), conhecido ou a ser inventado.

Por sua vez, a Lei nº 9.609/98, chamada Lei do *Software*, expressamente prevê, em seu artigo 2º<sup>43</sup>, que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no país.

Portanto, é certo que a legislação brasileira específica sobre o tema, e ora referida, segue as orientações internacionais espalhadas, tanto pela Convenção de Berna quanto pelo Acordo OMC-TRIPS, a respeito dos direitos autorais, de modo a restar indene de dúvidas que, no Brasil, concede-se ao *software* o mesmo tratamento reservado às obras literárias.

E a razão desta afirmativa não decorre da mera existência de uma previsão legal que, por sua vez, conta com respaldo em normas internacionais.

A justificativa que pauta esta conclusão está simplesmente na natureza do próprio *software*, já demonstrada nas linhas anteriores.

Mas não é demais repetir que o *software* resulta de uma expressão criativa do programador – tal qual uma obra literária ou artística que se caracteriza pela criatividade no modo de expressão – e é o resultado desta forma de exteriorização dessas ideias. Afinal, a programação consiste na sistematização de instruções em sequência e na definição de dados, sendo esta sistematização um ato de criação intelectual, nas precisas lições do mestre Orlando Gomes<sup>44</sup>.

Na forma do quanto já previamente fixado como premissa deste estudo, o *software* é fundamentalmente informação. E sob a forma de planos, sistemas, projetos e fórmulas, o *software* é uma obra técnica.

Contudo, essa afirmativa de ser o *software* uma obra técnica não tem o condão de reduzir a atividade do programador a um procedimento mecânico, porque se utiliza de alguma linguagem informática que consiste em fórmulas.

---

<sup>43</sup> Válida a transcrição *in verbis* do dispositivo: “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

<sup>44</sup> “Consistindo, como consiste, na sistematização de instruções em sequência e na definição de dados, a programação é uma fase necessária na computação, obviamente anterior ao processamento e ao armazenamento, as duas etapas que lhe seguem. Essa sistematização é reconhecidamente um ato de criação intelectual.”: GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 4.

Pelo contrário.

Esta atividade do programador, ao fazer com que o computador execute o processo por ele elaborado, demanda criatividade em sua execução, tal como a criação de um livro exige do seu autor: a rigor, as palavras são conhecidas e estão disponíveis em um dicionário; existem regras de gramática que definem a sua formação; e a sua utilização demanda o conhecimento de regras de linguística; mas é a forma de exteriorizá-las compondo histórias, contos e narrativas, de uma forma peculiar por seu autor, que merece a guarida de obra literária que é dada pelo sistema jurídico.

Do mesmo modo, as linguagens de computação estão disponíveis a todos aqueles que dela tenham conhecimento. Mas o meio de utilizá-las para que as tarefas sejam executadas pelo computador de uma ou outra maneira é que demonstra a natureza de proteção autoral do *software*, pois que, inegavelmente, derivam de um esforço intelectual da atividade humana.

Portanto, é inequívoco que o *software*, em que pese se valer de linguagens predeterminadas de computação, é um produto artesanal derivado de um trabalho altamente intelectual. Afinal, somente um indivíduo dotado de conhecimentos sobre esta linguagem específica de computação é que está apto a desenvolver e escrever o *software*.

Tal como um livro, que também se vale da linguagem existente para a sua criação, o programador utiliza-se de sequências em que predominam caracteres alfanuméricos e de pontuação, as quais compõem o texto desenvolvido em linguagem de computação: é, portanto, o *software* o resultado do trabalho de um especialista que produz a sua obra, valendo-se dos recursos e das informações de que dispõe para criar.

Em suma, o *software* é uma obra do espírito e como tal deve ser tratada: afinal, a sua produção não resulta de uma atividade meramente mecânica, mas da expressão do intelecto humano, sendo o resultado do esforço criativo de alguém<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Nestes termos, o mestre Orlando Gomes conclui: “Entendo que o 'software' é uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num corpus mechanicum que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um filme cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como trabalho pessoal do programador - como se admite quando na obra protegida o elemento da criatividade consiste na idealização do seu plano. O enquadramento, que aceito e defendo, também atende ao interesse prático de estimular ou simplesmente atender ao desenvolvimento da informática. Sabe-se que o 'software' é extremamente dispendioso e que um programa operacional pode ser facilmente copiado para ser deslealmente utilizado em prejuízo de quem tem a titularidade do direito de utilizá-lo. Este direito, para ser protegido eficazmente, precisa ser exclusivo por sua própria natureza, como é o direito autoral. Fora disso é a institucionalização da pirataria.”: GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 15.

E esse entendimento conta com o respaldo de algumas decisões judiciais, inclusive no âmbito da Corte Superior.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 443.119/RJ<sup>46</sup>, relatado pela Ministra Nancy Andrichi, publicado no Diário da Justiça de 30 de junho de 2003, reconheceu que o *software*, conforme regramento conferido pelas leis específicas – quais sejam a Lei do *Software* e a Lei de Direitos Autorais – possui natureza jurídica de direito autoral, tratando-se de obra intelectual, que adota o regime jurídico das obras literárias.

O fundamento invocado pelo voto da Ministra pautou-se, não somente na exegese literal dos artigos 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610/98 e artigo 2º, da Lei nº 9.609/98, como também das contribuições de diversos doutrinadores, bem como da interpretação *a contrario sensu* do dispositivo contido no artigo 10, inciso V, da Lei nº 9.279/96<sup>47</sup> (Lei de Propriedade Intelectual), que afasta a possibilidade jurídica de se requerer a patente de programa de computador, porque ele não é considerado invenção como sequer modelo de utilidade.

Portanto, a legislação brasileira, aderindo às convenções internacionais, concedeu ao *software* o mesmo tratamento atribuído às obras literárias. E esse entendimento – premissa relevante para este trabalho – já foi, inclusive, acolhido em sede jurisdicional da Corte Superior.

Diante de tais considerações, dúvidas não podem restar acerca de que o *software* merece a proteção do Direito Autoral, na qualidade de obra essencialmente literária que é; e de que o tratamento concedido ao *software*, além de decorrer de previsão legal, decorre também da própria essência da linguagem de programação empregada no seu desenvolvimento.

---

<sup>46</sup> A fim de ilustrar o resumo do julgado, a ementa pode ser destacada: “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 autorizada. Indenização. Danos materiais. Fixação do quantum. Lei especial (9610/98, 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. (REsp 443.119/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 08/05/2003, DJ 30/06/2003, p. 240)

<sup>47</sup> Nesse sentido, confira-se o teor do dispositivo mencionado: “Art. 10. Não se considera invenção nem modelo de utilidade: [...] V - programas de computador em si;”

Por fim, correlacionando-se as premissas estabelecidas, não é por outro motivo que se admite e assegura-se aos seus titulares a cessão dos direitos de caráter patrimonial; ao passo que os direitos morais são irrenunciáveis, impenhoráveis e oponíveis *erga omnes*.

Portanto, somente os direitos patrimoniais podem ser transferidos, o que se dá a partir dos contratos de licença ou de cessão de direitos patrimoniais, instrumentos responsáveis por colocar tais obras no comércio e que ainda serão objeto de abordagem, o que se dará no desenvolvimento deste trabalho.

São estas premissas relevantes que não podem ser olvidadas pelo Direito Tributário, quando da análise da tributação que estaria envolvida na divulgação do *software*.

## 2.3 CLASSIFICAÇÕES RELEVANTES: ESPÉCIES DE *SOFTWARE*?

Outro ponto relevante para avanço no estudo específico de um tema deve incluir a análise das classificações que lhe são conferidas pelos estudiosos do assunto.

### 2.3.1 Quanto à função que desempenham

A primeira classificação a ser abordada é mais técnica, por considerar os aspectos relacionados à informática para definir os tipos de *software*, categorizando-os em três grandes classes: *software* de sistema operacional; *software* aplicativo e *software* de programação.

#### 2.3.1.1 O *software* sistema operacional

O principal *software* de um computador é o seu sistema operacional, responsável por realizar a função de harmonizar todos os itens de um computador, quais sejam o *hardware* e o *software*.

Este *software* de sistema consiste no conjunto de informações processadas pelo sistema interno de um computador, que, por meio de uma interface gráfica, permite a interação entre

computador, seus periféricos e usuários.

Assim, o *software* de sistema operacional geralmente trabalha em segundo plano, permitindo o comando do computador, o gerenciamento do sistema e dos dados, bem como a execução de outro *software*.

Deve-se acrescentar que o *software* de sistema engloba o sistema operativo e os *drivers* controladores de dispositivos (memória, impressora, teclado e outros), assim como o que se costuma designar por *firmware*<sup>48</sup>.

A fim de que se possa tornar mais compreensíveis tais considerações e conferi-las um caráter mais ilustrativo, é interessante exemplificar tais tipos de *software*. E como exemplos atuais e populares de *software* de sistema operacional, tem-se o Mac, o Windows e o Linux.

Tal como o *software* de sistema para computadores pessoais, ainda é possível falar-se em *software* embutido ou *software* embarcado, para indicar o *software* muito específico destinado a funcionar dentro de uma máquina que não é um computador de uso pessoal.

Esse tipo de *software* é utilizado em um sistema microprocessado, pelo qual a máquina é completamente dedicada ao dispositivo que ele controla. Significa dizer que um sistema embarcado difere do *software* de sistema para computadores pessoais porque, dedicado a processamentos específicos, realiza um conjunto de tarefas predefinidas, geralmente com requisitos específicos.

São exemplos de sistemas embarcados (e que, portanto, utilizam os chamados *software* embarcados) os computadores de bordo automotivos; os *smartphones*; os sistemas de controle de acesso biométrico; o controle de temperatura de ar-condicionado; MP3 *players*;

---

<sup>48</sup> Em eletrônica e computação, *firmware* é o conjunto de instruções operacionais programadas diretamente no *hardware* de um equipamento eletrônico. É armazenado permanentemente num circuito integrado (*chip*) de memória de hardware, como uma ROM, PROM, EPROM ou ainda EEPROM e memória *flash*, no momento da fabricação do componente. Muitos aparelhos simples possuem *firmware*, entre eles: controles-remotos, calculadora de mão, algumas partes do computador, como disco rígido, teclado, cartão de memória, unidades USB, muitos instrumentos científicos e robôs. Outros aparelhos mais complexos como celulares, câmeras digitais, sintetizadores, entre outros, também possuem um *firmware* para a execução de suas tarefas. *Firmwares* estão presentes em computadores na forma de BIOS, leitores e/ou gravadores de CDs/DVDs. Também estão presentes em celulares, leitores MP3 e MP4, câmeras digitais, consoles, impressoras, televisões e cafeteiras. Em portáteis como cartões de memória, pen drives, consoles portáteis, controles remotos, brinquedos e virtualmente quaisquer equipamentos eletrônicos da atualidade, incluindo eletrodomésticos como fornos de microondas, geladeiras ou lavadoras. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Firmware>>, Acesso em: 01 fev. 2015.

impressoras; equipamentos de rede; equipamentos portáteis de medição; sistemas de monitoramento médico, dentre outros<sup>49</sup>.

### 2.3.1.2 O software aplicativo

O *software* aplicativo ou *software* de aplicação consiste em programas de computador que são utilizados na execução de uma série de tarefas específicas, tais como escrever textos, jogar, navegar na *internet*, ouvir músicas, assistir vídeos, construir planilhas, realizar cálculos etc.

Do mesmo modo ilustrativo, são exemplos de *software* aplicativos os processadores de texto, sendo o mais popular nessa categoria o *Microsoft Word*, que serve para construir e editar textos, emitir etiquetas, fazer formulários; o *Microsoft Excel*, que elabora planilhas eletrônicas capazes de realizar cálculos, fazer gráficos com representação dos dados, dentre outras tarefas; os navegadores ou *browsers*, aplicativos usados para navegar na *internet*, que contam com uma gama diversificada de opções, sendo o *Windows Internet Explorer*, *Firefox*, *Google Chrome*, *Opera* e *Safári* os mais conhecidos atualmente.

### 2.3.1.3 O software de programação

Por fim, *software* de programação representa o conjunto de ferramentas que permitem ao programador desenvolver sistemas informáticos, a partir do uso de linguagens de programação e de um ambiente visual de desenvolvimento integrado.

---

<sup>49</sup> Como dito, estes sistemas embarcados são desenvolvidos para uma tarefa específica, e, por questões como segurança e usabilidade, alguns inclusive possuem restrições para computação em tempo real. O software escrito para sistemas embarcados é também chamado firmware, e armazenado em uma memória ROM ou memória flash ao invés de um disco rígido. Por vezes o sistema também é executado com recursos computacionais limitados: sem teclado, sem tela e com pouca memória. Sistemas embarcados, que geralmente contam com uma quantidade reduzida de recursos como memória, poder de processamento e outros requisitos como processamento em tempo real, não são projetados para utilizar sistemas operacionais destinados aos computadores pessoais. Eles geralmente utilizam sistemas operacionais de tempo real especiais que, além de consumirem muito menos memória e processamento, são muito mais estáveis e confiáveis. Afinal, não se poderia admitir um sistema desses que pudesse parar de responder com tanta recorrência, tal como ocorre com os computadores pessoais, quando se trata de um sistema médico que controla a vida de uma pessoa, ou de em um sistema de controle de uma aeronave em pleno vôo. Disponível em: <<http://www.embarc.com.br/p1600.aspx>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

De modo simplificado, *software* de programação é aquele usado para criar outros programas, a partir de uma linguagem de programação, tais como Java, PHP<sup>50</sup>, Pascal<sup>51</sup> entre outras.

Outra classificação cuja abordagem é relevante neste trabalho é a feita pela doutrina jurídica majoritária, que classifica o *software* de acordo com dois critérios: a sua produção e a sua comercialização.

### 2.3.2 Quanto ao critério da sua comercialização

Este critério classificatório categoriza o *software*, de acordo com a sua comercialização, em proprietário e não proprietário.

#### 2.3.2.1 *Software Proprietário*

*Software* proprietário, particular ou não livre é aquele programa que é licenciado com direitos exclusivos para o produtor. Significa dizer, o seu uso, a sua redistribuição ou sua modificação são proibidos ou requerem uma permissão específica para que possam acontecer, sendo restrito de tal modo que não se pode fazê-lo livremente.

#### 2.3.2.2 *Software Livre*

A expressão “*software* proprietário” foi cunhada em oposição ao conceito de *software* livre ou *software* de código aberto ou, simplesmente, *software* aberto, que é qualquer

---

<sup>50</sup> PHP é um acrônimo recursivo para “PHP: Hypertext Preprocessor”, originalmente Personal Home Page. É uma linguagem capaz de gerar conteúdo dinâmico na World Wide Web. Concorrente direto da tecnologia ASP pertencente à Microsoft, o PHP é utilizado em aplicações como o MediaWiki, Facebook, Drupal, Joomla, WordPress, Magento e o Oscommerce. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/PHP>>. Acesso em: 03 fev 2015.

<sup>51</sup> Pascal é uma linguagem de programação estruturada, criada em 1970 pelo suíço Niklaus Wirth e que recebeu este nome em homenagem ao matemático Blaise Pascal. Pascal é normalmente uma das linguagens de escolha para ensinar programação. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Pascal\\_%28linguagem\\_de\\_programa%C3%A7%C3%A3o%29](http://pt.wikipedia.org/wiki/Pascal_%28linguagem_de_programa%C3%A7%C3%A3o%29)>. Acesso em: 03 fev. 2015.

programa de computador cujo código fonte<sup>52</sup> deve ser disponibilizado para permitir o uso, a cópia, o estudo ou mesmo a redistribuição.

Significa dizer, a designação por *software* livre quer demonstrar que este tipo de programa confere liberdade ao utilizador, de modo a permitir que o usuário estude-o, modifique-o e compartilhe-o com outras pessoas.

Para tanto, o usuário tem acesso ao seu código fonte, o que lhe faculta mudar o *software* de acordo com as suas necessidades.

### 2.3.3 Quanto ao critério da sua produção

Contudo, o critério de classificação adotado pela atual jurisprudência nacional é outro.

As decisões judiciais, para fins tributários, vêm adotando o critério da produção, que considera o grau de padronização, para classificá-los em *software* de prateleira (programa-produto) e *software* por encomenda.

---

<sup>52</sup> O *software* é escrito em código fonte. Código Fonte ou *source code* é o conjunto de palavras ou de símbolos que contém instruções lógicas escritas de forma ordenada utilizando-se de uma das linguagens de programação existentes. O programador escreve, em linguagem de programação de alto nível, instruções ou declarações; este conjunto articulado de instruções ou declarações, voltado para um fim específico, é chamado de código-fonte. O arquivo que contém o código-fonte não é “entendido” pelo computador, pelo que ele precisa ser compilado para ser transformado em um arquivo “código objeto” em linguagem de máquina. Este tipo de código possui instruções compreensíveis para o processador do computador, estando pronto para ser executado. Em outras palavras, código fonte é o código que os programadores escrevem, que, uma vez compilado, transforma-se no *software*. Cobol, Fortran, Basic e Java são exemplos de algumas linguagens de programação. COBOL (sigla de COmmon Business Oriented Language) é uma linguagem de programação orientada para o processamento de banco de dados comerciais. É a linguagem de programação inteira mais usada, produto do Departamento de Defesa norte-americano. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/COBOL>>. Acesso em: 02 fev 2015. O nome Fortran é um acrônimo da expressão “IBM Mathematical FORmula TRANslation System” e representa uma família de linguagens de programação desenvolvida a partir da década de 1950 mas que continua a ser usada hoje em dia. A linguagem de programação Fortran é principalmente utilizada em Ciência da Computação e Análise Numérica. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Fortran>>. Acesso em: 02 fev 2015. BASIC (acrônimo para Beginner's All-purpose Symbolic Instruction Code), em português significa “Código de Instruções Simbólicas de Uso Geral para Principiantes”. É uma linguagem de programação criada pelos professores John Wayne Soares Pribe e Thomas Eugene Kurtz em 1964 no Dartmouth College, com fins didáticos. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/BASIC>>. Acesso em: 02 fev 2015. Java é uma linguagem de programação orientada a objeto que, diferentemente das linguagens convencionais, que são compiladas para código nativo, é compilada para uma forma intermediária de código denominada *bytecode* que, por sua vez, é interpretada e executada por uma máquina virtual. É essa característica que faz com que os programas Java sejam independentes de plataforma e possam ser executados em qualquer sistema que possua uma Máquina Virtual Java (JVM). Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Java\\_%28linguagem\\_de\\_programa%C3%A7%C3%A3o%29](http://pt.wikipedia.org/wiki/Java_%28linguagem_de_programa%C3%A7%C3%A3o%29)> e <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Bytecode\\_Java](http://pt.wikipedia.org/wiki/Bytecode_Java)>. Acesso em 02 fev. 2015.



### 2.3.3.1. *Software de prateleira*

Se o programa é desenvolvido para ser vendido em série e de modo impessoal para quem quer que deseje adquiri-lo, este é definido como *software* de prateleira ou também denominado *software* padrão.

De forma simplificada, *software* de prateleira são os programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo. Por isso, é também denominado *package* ou *software* empacotado ou acondicionado<sup>53</sup>, porque se dirigem a um mercado em geral e não a um usuário específico.

### 2.3.3.2. *Software por encomenda*

Diferentemente do *software* de prateleira, *software* por encomenda, *software* personalizado ou *software* customizado consiste no programa de computador que é desenvolvido de forma personalizada, por encomenda direta do adquirente/consumidor, que pressupõe uma interação entre o fornecedor e o cliente para se chegar ao seu desenho final.

Em outras palavras, os programas personalizados são aqueles desenvolvidos de acordo com a necessidade do negócio de determinado usuário interessado, atendendo as suas especificações e especificidades pretendidas.

Este tipo de *software* pode ser categorizado ainda em subespécies: o *custom made* (*software* sob medida) e o *customized* (*software* adaptado ao usuário).

Nesse sentido, o professor Edvaldo Brito<sup>54</sup> define que, quanto ao grau de padronização, o *software* é *custom made* quando desenvolvido para atender a necessidades específicas de um

---

<sup>53</sup> Estas designações são referidas por Edvaldo Brito, em importante texto sobre o tema: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 45.

<sup>54</sup> Citando Carlos M. Correa, Edvaldo Brito categoriza os tipos de *software*: “II – quanto ao grau de padronização podem ser: a) *package* (*software* empacotado ou acondicionado) que consiste nos programas dirigidos ao mercado em geral e não a um usuário específico porque neste caso seria um programa de aplicação; b) *custom made* (*software* sob medida), que são programas desenvolvidos para atender necessidades específicas de um usuário; c) *customized* (*software* adaptado ao usuário), que consiste na adaptação de um *package* para adequá-lo às necessidades de um cliente em particular.”: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 45.

usuário; e *customized* quando ocorre a adaptação de um *package* para adequá-lo às necessidades de um cliente particular.

#### 2.3.3.3. *Software digital*

Quanto a esse aspecto classificatório, válido acrescentar que, com a difusão do acesso à *internet*, o *software* passou a ser adquirido também por meio virtual, sem qualquer exteriorização.

Assim, pode-se definir *software* digital ou *software* virtual como aquele que tem como principal característica o desenvolvimento das suas operações unicamente por meio digital, uma vez que é adquirido pela *Internet* e disponibilizado para acesso por *download*.

Trata-se, dessa forma, de um *tertium genus* que certamente deve ser incluído nessa classificação, mas que, para os fins deste trabalho, não requer uma abordagem aprofundada, haja vista que não terá implicações no objeto final pretendido, mormente em função da premissa já fixada no que diz respeito à relação entre o *software* e o suporte físico que o contém, característica essa que, portanto, não altera a sua natureza de bem intelectual.

#### 2.3.3.4. *Software como serviço*

Por fim, em que pese também não haver manifestação pela jurisprudência acerca desta espécie classificatória – o que ratifica a necessidade premente de revisão do entendimento jurisprudencial ora predominante – cumpre acrescentar a atual existência de uma quarta modalidade: o *software* como serviço<sup>55</sup>.

Cumpre esclarecer que a denominação utilizada de “*software* como serviço” decorre tão somente da tradução da sua designação em inglês como modelo SaaS (do inglês *Software as a Service*), nada resvalando na alteração da sua natureza jurídica.

---

<sup>55</sup> Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Software\\_como\\_serviço](http://pt.wikipedia.org/wiki/Software_como_serviço)>. Acesso em: 01 fev. 2015.

Trata-se de uma nova forma de distribuir *software*, que consiste na liberação pela *Internet*, a partir de uma licença para utilização, do acesso às funcionalidades oferecidas pelo programa de computador, sem que haja a sua instalação local.

Por meio desse novo modelo de distribuição, o fornecedor do *software* é o responsável por toda a estrutura necessária para a disponibilização do sistema (tais como servidores, conectividade, cuidados com segurança da informação) e o cliente utiliza o *software* via *Internet*, gratuitamente ou mediante o pagamento de um valor por todo esse serviço oferecido.

Assim, neste modelo, pode não haver a aquisição, em si, das licenças, mas, tão somente, o pagamento pelo seu uso como um “serviço” prestado, já que agregado a todas as demais funcionalidades da estrutura necessária que é disponibilizada pelo fornecedor.

É importante acrescentar que, nesse caso, o *software* pode ser utilizado diretamente do servidor do fornecedor e acessado via *browser* (navegador da *internet*) ou pode ter alguma instalação local, como ocorre com o antivírus ou sistemas de *backup*.

Em suma, o *software* como serviço é um formato de distribuição de *software* que se acessa pela *internet* por estar armazenado em um computador servidor do fornecedor e não necessariamente no servidor do usuário.

Ilustrando-se esta novidade digital, citam-se como exemplos o *Google Docs* e o *Microsoft SharePoint Online*.

A partir das definições de tais espécies classificatórias, uma conclusão já resta clara: não existem, a rigor, tipos diferentes de *software* que demande um estudo como se distintos fossem em sua natureza.

O que existe são espécies de um mesmo gênero, maneiras diferentes pelas quais a permissão de uso do *software* vai se dar, ou a sua distribuição vai ocorrer, mas que em nada altera a natureza única de obra intelectual do *software*.

## 2.4 NATUREZA JURÍDICA DAS OPERAÇÕES DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE

Antes de avançar para a análise tributária do *software*, objeto central deste trabalho, com o objetivo de definir se incide(m) e, em sendo afirmativa a constatação, qual(is)

imposto(s) recae(m) sobre a hipótese, imprescindível definir a natureza jurídica das operações que envolvem a distribuição dos programas de computador.

Essa definição é relevante porque, a depender da natureza jurídica apurada, diferente poderá ser o imposto incidente.

É certo que diversos podem ser os tipos de negócios jurídicos realizados com o *software*.

E, para efeitos deste estudo, já que visa a analisar o atual posicionamento jurisprudencial sobre o tema, serão considerados os negócios jurídicos envolvidos na classificação adotada pela jurisprudência, que distingue a aquisição de *software* por encomenda da compra de *software* padrão.

#### **2.4.1 Do meio de exploração do *software* por encomenda**

A exploração econômica feita sob a modalidade *software* por encomenda ou *software* personalizado consiste naquela por meio da qual uma pessoa, física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para desenvolver o programa de acordo com as especificações definidas.

Assim, o que caracteriza essa espécie de operação com *software* é o fato de ele ser elaborado especificamente para atender às necessidades do usuário contratante, não se tratando de um programa-padrão que é comercializado em larga escala<sup>56</sup>.

Como já referido anteriormente, essa modalidade pode ser dividida em duas subespécies: *software* feito sob medida e *software* adaptado ou customizado.

No que diz respeito à primeira subespécie – o chamado *software custom made* – o programador elabora um programa inédito, desenvolvido especificamente para atender às necessidades do cliente usuário que o adquire.

---

<sup>56</sup> Confira-se a definição dada pelo professor Edvaldo Brito e já mencionada neste estudo. No mesmo sentido, ainda, Clélio Chiesa, *In* CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) *In* **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 66-67.

Na segunda subespécie, denominada *software customized*, por outro lado, o programador utiliza-se de um programa-padrão para adaptá-lo às necessidades do usuário cliente.

Portanto, nesta segunda subespécie, o programa encomendado é desenvolvido a partir de um programa já existente (o denominado *package*), procedendo-se tão somente à adaptação do programa-base aos interesses do cliente que adquire o programa<sup>57</sup>.

No que diz respeito ao *software* por encomenda, dadas as suas características de pessoalidade, as partes firmam um contrato de licença ou cessão de direitos de uso cujas cláusulas podem ser amplamente discutidas e debatidas.

#### **2.4.2 Do meio de exploração do *software* de prateleira**

Por sua vez, as operações que compreendem o *software* padrão ou de prateleira remetem à exploração econômica de programas-padrões que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura para adaptar-se às necessidades individuais de cada usuário que os adquire.

Estes são programas prontos e acabados, que são colocados à disposição de qualquer interessado, sem que haja possibilidade de modificação em suas especificações.

Nesse aspecto, uma ressalva deve ser feita: no caso de *software* de prateleira, ainda que sejam admitidas alterações em suas configurações de acordo com os interesses e necessidades dos usuários, estas estão restritas às opções conferidas pelo próprio programa, por não ser possível aos usuários efetuar modificações em sua estrutura padrão – no que se diferenciam do *software* por encomenda.

Em se tratando de *software* de prateleira, a indústria adotou uma fórmula diversa da adotada para o *software* por encomenda, qual seja a utilização dos chamados contratos de adesão ou *shrinkwrap license*, que não permitem, a princípio, modificação das cláusulas, que são pré-estabelecidas.

---

<sup>57</sup> Confira-se a definição dada pelo professor Edvaldo Brito e já mencionada neste estudo. No mesmo sentido, ainda, Clélio Chiesa: CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) *In O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 66-67.

### 2.4.3 Do critério contido na previsão legal

Em que pese a diferenciação realizada, no que diz respeito à previsão legal da matéria, deve ser ressaltado que o artigo 9º, da Lei nº 9.609/1998<sup>58</sup>, evidencia que, sem fazer distinção para a sua aplicabilidade quanto a qualquer das espécies mencionadas, o uso de programa de computador no Brasil é objeto de contrato de licença.

Em outras palavras, significa dizer que, independentemente de ser *software* padrão ou *software* por encomenda, de acordo com a legislação, o interessado firma um contrato de licença de uso, apto a fazer surgir uma relação jurídica entre o titular dos direitos do programa e o usuário, inclusive com proteção assegurada pela Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que regula os direitos autorais.

Isso porque, como já definido quando da abordagem da sua natureza jurídica, é claro que o *software* é fruto da atividade intelectual humana, devendo ser considerado como propriedade intelectual a ser resguardado pelo regime dos direitos autorais.

Antes mesmo da edição da Lei nº 9.609/1998, de acordo com a Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, que dispunha sobre a proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no país, especificamente em seu artigo 27<sup>59</sup>, havia a previsão expressa de que a sua exploração econômica era objeto de contratos de licença ou de cessão.

Portanto, fato é que, independentemente de o programa ter sido desenvolvido sob encomenda, ou estar disponível ao alcance de todos em prateleiras, outra premissa importante a ser fixada consiste em que a sua exploração econômica sempre é objeto de contratos de licença ou de cessão de uso.

A única diferença existente entre eles – e que, certamente, merece observação neste trabalho, para o fim de rechaçar qualquer argumento de que a sua omissão teria sido proposital para não negar a tese aqui aventada – reside na fórmula adotada pela indústria para a elaboração de tais contratos: para o *software* por encomenda, o contrato de licença ou cessão

---

<sup>58</sup> Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

<sup>59</sup> 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.

de direitos de uso possui cláusulas que podem ser amplamente discutidas e debatidas, ao passo que em se tratando de *software* de prateleira, os contratos de adesão para tanto utilizados não permitem, a princípio, modificação das cláusulas, que são pré-estabelecidas.

Assim, a classificação feita entre as espécies de *software* (*software* de prateleira ou *software* por encomenda) demonstra que a real e efetiva distinção existente entre eles reside na forma de sua contratação, mas não no modo de contratação, que sempre se dá pelos contratos de licença ou de cessão.

Afinal, essa diferenciação não nega que ambos são contratos de licença de uso (contratos de cessão de direito de uso) que diferem entre si tão somente quanto à forma de aceitação das partes contratantes, sendo esta outra importante premissa a ser fixada.

Traçados tais subsídios técnicos mínimos capazes de permitir a compreensão e a interpretação adequadas das normas e das relações jurídicas que envolvem o *software*, passa-se a avançar no estudo do problema em si da sua tributação, a partir do entendimento atual espreitado pelos Tribunais Superiores brasileiros, objeto do próximo capítulo.

### 3 ANÁLISE CRÍTICA DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ATUAL

Fixadas as premissas do capítulo anterior, adentra-se no campo tributário e propriamente no objeto de estudo deste trabalho, para examinar se a classificação adotada pela jurisprudência atual está em consonância com o sistema do ordenamento jurídico em vigor e encontra-se apta a solucionar o conflito de competência tributária instaurado.

Isso porque a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal<sup>60</sup> encontra-se firmada com o entendimento de que os programas de computador desenvolvidos, de forma personalizada, por encomenda direta do adquirente/consumidor – que se convencionou chamar de *software* por encomenda, seria prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Diferentemente, se o programa é desenvolvido em larga escala e de modo uniforme, para ser vendido em série e de forma impessoal para clientes que os compra como uma simples mercadoria – denominado pela doutrina e jurisprudência de *software* de prateleira, esta venda é gravada pelo ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Em que pese já haver pacificação com relação a esse posicionamento jurisprudencial no âmbito dos Tribunais Superiores há mais de 15 (quinze) anos, a análise mais aprofundada acerca das premissas utilizadas para a sua construção faz-se necessária, a fim de que se possa averiguar a correção de tal distinção realizada para a definição da tributação do *software*.

---

<sup>60</sup> É importante esclarecer que, apesar de haver alguma menção a acórdãos de instância ordinária, o foco deste trabalho centra-se na análise da jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, com o fim de averiguar a sua adequação ao sistema brasileiro.



Dessa forma, para os fins pretendidos por este estudo, a compreensão dessa construção de entendimento mostra-se relevante, o que será feito a partir da análise do inteiro teor dos principais julgados sobre o tema, consignada nas próximas linhas.

### 3.1 A CONSTRUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A análise da evolução da posição do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema da tributação do *software* revela que a construção desse entendimento deu-se em duas fases.

#### 3.1.1 A primeira fase: Recursos Especiais nº 39.797/SP e nº 39.457/SP

Em um primeiro momento, o entendimento foi firmado com os julgamentos dos Recursos Especiais nº 39.797/SP e nº 39.457/SP, publicados no Diário da Justiça, respectivamente, em 21 de fevereiro de 1994 e 05 de setembro de 1994.

Como estes acórdãos são marcos representativos da primeira conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, válido é o estudo dos referidos casos, o que permitirá revelar as premissas que foram utilizadas para a construção desse entendimento.

O Recurso Especial nº 39.797-9/SP<sup>61</sup> foi interposto pelo Estado de São Paulo em face de acórdão que manteve a sentença monocrática que dispensou o recolhimento de ICMS sobre programa de computador, sob o argumento de que o *software* não é objeto de venda, uma vez que pertence ao seu criador.

Como Relator do acórdão, o Ministro Garcia Vieira concluiu pela negativa de provimento ao Recurso, sob o fundamento de que a questão resume-se a saber se haveria, ou não, a incidência do ICMS nos licenciamentos e cessões de direito de uso de programas de computadores.

---

<sup>61</sup> Este julgado foi assim ementado: “ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO INCIDENCIA. A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, MEDIANTE CONTRATOS DE LICENÇA OU DE CESSÃO, ESTA SUJEITA APENAS AO ISS. REFERIDOS PROGRAMAS NÃO SE CONFUNDEM COM SUPORTES FISICOS, NÃO PODENDO SER CONSIDERADOS MERCADORIAS PARA FINS DE INCIDENCIA DO ICMS. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 39.797/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2138)”.

Utilizando como fundamento a Lei nº 7.646/1987, vigente à época do julgado, e as lições do mestre baiano Orlando Gomes, o Ministro concluiu estabelecendo três premissas relevantes: a uma, que o programa de computador não se confunde com o seu suporte físico; a duas, que o programa de computador não é uma coisa material corpórea que assim pudesse ser considerada como mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e a três, que o programa de computador não é “vendido”, já que a sua exploração econômica no país é objeto de contratos de licença ou de concessão.

Contudo, em que pese a correção das três premissas fixadas, o Ministro não teve igual sorte ao consignar a sua conclusão, o que terminou por macular de equívoco o seu entendimento, apesar do acerto das constatações preliminares.

O equívoco a que se refere foi materializado no entendimento aduzido no sentido de que o imposto a ser cobrado seria apenas o ISSQN, que tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviço constante da lista, que, *in casu*, foi enquadrado como serviço de programação<sup>62</sup>. Assim, consignou em conclusão que a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISSQN, sobre ela não incidindo o ICMS pretendido pelo Estado recorrente.

Além da importância deste julgado no que diz respeito às três acertadas premissas mencionadas, importantes para este estudo – em que pese o lamentável equívoco perpetrado com a sua conclusão – o julgamento desse Recurso Especial deixou expressamente consignado, pelas palavras do Ministro Cesar Asfor Rocha, a necessidade de “novas reflexões” sobre o tema, novas reflexões estas que já foram propostas em estudos realizados pelo professor Edvaldo Brito<sup>63</sup> e que agora novamente o são por este trabalho.

---

<sup>62</sup> A referida decisão enquadrava a cessão ou licença de uso de *software* no item 24, da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, cuja redação remete ao serviço definido como “análise, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”. Nesse particular, cumpre ressaltar o equívoco procedido pela decisão, uma vez que a licença de uso do *software* não pode ser, sob hipótese alguma, considerado como um serviço de “coleta e processamento de dados de qualquer natureza”. A licença de uso de *software* consiste na permissão de uso outorgada pelo titular dos direitos autorais a quem quer que dele queira se utilizar. Já o serviço previsto na lista anexa remete à hipótese em que alguém presta o serviço de transformar os dados em informações por meio da utilização de sistemas de processamento de dados. Para tornar mais clara a distinção, um exemplo se torna oportuno: uma determinada empresa é contratada por um escritório de advocacia para prestar-lhe o serviço de coletar dados de processos existentes de todos os seus clientes, reuni-los em uma base de dados e emitir relatórios mensais. Este seria um claro exemplo da prestação do serviço de coleta e processamento de dados de qualquer natureza, a que se referia o dispositivo legal (item 24, da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68).

<sup>63</sup> BRITO, Edvaldo. **Software: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?** Revista Dialética de Direito Tributário n. 5, p. 19-28, fev. 1996 e BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune.** In MACHADO, Hugo de Brito

No mesmo sentido, o Recurso Especial nº 39.457-0/SP<sup>64</sup>, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, foi interposto pelo Estado de São Paulo em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça local, que declarou ilegítima imposição tributária relativa ao ICMS na hipótese de contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, sob o fundamento de que o *software* situar-se-ia no campo de incidência do ISSQN.

Em seu voto, definindo como questão já conhecida da Corte, o Ministro remete ao julgamento do Recurso Especial nº 39.797-9, ratificando que os programas de computador exprimem o resultado de atividade intelectual, pelo que configuram bem imaterial e não mercadoria, afastando a incidência do ICMS.

Assim, concluiu que a exploração econômica de programas de computador mediante contratos de licença ou de cessão, dada a sua natureza jurídica de prestação de serviço, sujeitar-se-ia à cobrança do ISSQN.

Para tanto, enquadra-os nos termos do item 24, da Lista de Serviços, anexa ao Decreto Lei nº 406/68, que previa como serviço as “análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”.

Portanto, o voto do Relator não inovou no disciplinamento da matéria, ratificando, tão somente, o entendimento até então esposado, ao que foi seguido por seus pares, ensejando o não provimento do recurso por unanimidade.

Em suma, tanto no julgamento do Recurso Especial nº 39.797/SP, relatado pelo Ministro Garcia Vieira, quanto do Recurso Especial nº 39.457/SP, cujo relator foi o Ministro Gomes de Barros, restou assentado que a exploração econômica de programas de computador é objeto de contratos de licença ou de cessão. Contudo, em que pese a premissa ter sido corretamente fixada, ao manifestarem o cabimento da incidência do ISSQN, os referidos julgados equivocaram-se em sua conclusão, como restará evidenciado ainda neste capítulo.

---

(Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

<sup>64</sup> TRIBUTARIO - ISS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - LEI 7.649, ART. 27 - DECRETO-LEI 406/68, LISTA DE SERVIÇOS - ITEM 24. 1. OS SISTEMAS DE COMPUTAÇÃO, CONSTITUIDOS DE PROGRAMAS, EXPRIMEM O RESULTADO DE ATIVIDADE INTELECTUAL, DE SORTE QUE CONFIGURAM BEM IMATERIAL E NÃO MERCADORIA, A AFASTAR A HIPOTESE DE INCIDENCIA DO ICMS. 2. A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR, MEDIANTE CONTRATOS DE LICENÇA OU DE CESSÃO, SUJEITA-SE A COBRANÇA DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68). 3. RECURSO DESPROVIDO. (REsp 39.457/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/1994, DJ 05/09/1994, p. 23040)

### 3.1.2 A segunda fase: Recursos Especiais nº 123.022/RS, nº 633.405/RS e nº 1.070.404/SP

A segunda fase do entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi inaugurada com o julgamento do Recurso Especial nº 123.022/RS<sup>65</sup>, da relatoria do Ministro José Delgado e publicado no Diário da Justiça, em 27 de outubro de 1997.

O referido Recurso Especial foi interposto por algumas empresas, dentre as quais a Ação Informática Ltda, em face do Estado do Rio Grande do Sul, contra acórdão proferido pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do mesmo Estado, que decidiu que incidia o ICMS sobre a produção de programas computadorizados, destinados ao comércio em geral; não incidindo esse tributo sobre os programas elaborados para uso pessoal e exclusivo do cessionário.

Como, no caso em análise, as empresas recorrentes não provaram que elaboravam programas de computação para uso exclusivo do cessionário ou licenciado; e como se demonstrou que as empresas comercializavam os programas com pessoas indefinidas, fazendo-os circular como mercadorias em transação de compra e venda; por tais razões, os julgadores entenderam que as referidas empresas deveriam pagar ICMS.

Este entendimento tomou como ponto de partida que, como os programas negociados pelas empresas recorrentes não foram feitos, especialmente, para certo usuário, mas que haviam sido produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para

---

<sup>65</sup> TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO. 1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONOMICA 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 ESPECIFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUARIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENOMENO TRIBUTARIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68). 2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUARIO 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 VARIOS TIPOS DE NEGOCIO JURIDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRESTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS. 3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSICÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO E POSSIVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISCUSSÃO DESSA TEMATICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS. 4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS. (REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/08/1997, DJ 27/10/1997, p. 54729)

serem adquiridos por pessoas indefinidas mediante comercialização livre; por essas características, entenderam, os julgadores, que tais negócios jurídicos evidenciariam circulação de mercadorias e não serviços prestados a terceiros.

O acórdão proferido, contudo, por representar modificação no entendimento até então esposado pelo Superior Tribunal de Justiça – que reconhecia a incidência do ISSQN, em razão de a exploração econômica de programas de computador se dar mediante contratos de licença ou de cessão – merece detida análise dos seus fundamentos, a fim de que possam restar evidenciadas as razões que conduziram a essa nova construção.

No que diz respeito à análise em si do julgamento do referido Recurso Especial, tem-se que a premissa utilizada para a construção do entendimento esposado supera a premissa da exploração econômica de programas de computador mediante contratos de licença ou de cessão, até então adotada, e parte para a distinção entre programas de computador elaborados exclusivamente para determinado cessionário ou licenciado e programas elaborados para “mercancia”.

Assim, tomando como base o parecer do Ministério Público, da lavra do Procurador de Justiça Sérgio Guimarães Britto, o entendimento foi erigido no sentido de que, na hipótese de elaboração de programa exclusivo para um cessionário ou licenciado, por se constituir em uma atividade de serviço prestada por firmas autônomas para destinatários preestabelecidos, a incidência seria de ISSQN.

Diferentemente, se o programa fosse feito e vendido para milhares de usuários de computação, tal como ocorre com um livro, ele perderia as condições de individualidade e exclusividade regidas em um contrato, entrando na área de circulação de mercadorias. Assim, a comercialização dos programas – entendida como mercadoria transferível – importaria na incidência do tributo estadual.

O voto do Revisor, Desembargador Salvador Horácio Vizzotto, acompanhando o do Relator, acrescentou o aspecto de que a prestação de serviço que correspondesse à produção intelectual, tal como a elaboração de um *software*, quando feita ao consumidor final, configuraria prestação de serviço sujeito à incidência do ISSQN. E justificou que isso se daria dessa forma por dois motivos: primeiro, em razão do fato de estar arrolado nos itens da lista como hipótese de incidência do ISSQN; e, em segundo lugar, porque é o usuário quem encomenda o serviço, não se tratando de circulação do bem produzido. Já quando o produto

intelectual fosse colocado no mercado para acesso por qualquer interessado, assumiria a característica de bem que circula, inserindo-se na competência do Estado.

Ainda de acordo com o Revisor, esta conclusão pautou-se na constatação de que, sendo a indisponibilidade o princípio informativo que gere o direito do autor, e havendo a cessão dessa indisponibilidade a uma determinada pessoa para permitir o uso do programa criado pelo autor, com as especificidades determinadas para atender às necessidades de certa empresa, estaria caracterizado o simples serviço prestado.

Por outro lado, quando o autor entregasse ao mercado determinado programa de computação para ser utilizado por uma infinidade de pessoas interessadas que o comprem como mercadoria e sem nenhuma vinculação direta com o autor do invento, não haveria serviço prestado, mas típica circulação de mercadoria adquirida por negócios jurídicos representativos de compra e venda, troca, empréstimo etc.

Assim, foram firmadas duas vertentes da tributação: uma que seria a seguida pelas empresas que provassem que elaboravam programas de computação para uso exclusivo do cessionário ou licenciado; e outra, a ser seguida pelas empresas que comercializassem os programas com pessoas indefinidas, fazendo-os circular como mercadorias em transação de compra e venda.

Dessa forma, em suma, haveria prestação de serviço se o próprio autor cedesse a alguém, e a qualquer título, o direito do uso do programa que criou; ao passo que se trataria de mercadoria se a obra fosse objeto de industrialização e produção em série, e a oferta pública fosse realizada por meio do comércio.

Estas conclusões revelam que, para distinguir as situações, para efeito de tributação, os julgadores passaram a aferir a própria atividade da empresa: se os programas de computador fossem feitos pela empresa em larga escala e de maneira uniforme, seriam mercadorias passíveis de incidência do ICMS; ao passo que se os programas fossem elaborados especificamente para certo usuário, exprimiriam verdadeira prestação de serviços sujeita ao ISSQN.

O engano perpetrado pelo julgado torna-se ainda mais claro com o comentário registrado pelo Ministro Demócrito Reinaldo, porquanto parte de uma premissa correta, mas demonstra a má compreensão da situação em tela ao consignar a sua conclusão: se por um lado acertadamente afirma que, quando se trata de cessão ou de licença de *software*, a

propriedade sempre fica vinculada ao titular do direito; equivocou-se ao afirmar que, nas hipóteses em que ocorre a venda em série do *software*, a pessoa estaria adquirindo de terceiros e expondo à venda como mercadoria, porque haveria uma transação comercial – um ato de mercancia, por prevalecer o aspecto econômico – de modo que qualquer pessoa poderia comprar e ficar com a propriedade definitiva.

O equívoco restou ainda mais evidente pelas palavras do Ministro Demócrito Reinaldo, ao afirmar que, quando a disponibilização é em série, determinada pessoa compraria o programa, que passaria a ser de sua propriedade em caráter definitivo, não existindo mais vínculo entre a empresa e o usuário.

Esta errônea concepção foi percebida pelo advogado Marco Antônio Costa Souza, que esclareceu, ainda no julgamento, que, nesse caso, não ocorria a transferência da propriedade, mas sim uma situação em que o titular do direito mantém a propriedade sobre aquele programa e apenas licencia para que uma pessoa ou uma empresa o utilize dentro dos limites da licença.

No mesmo sentido, o Ministro Antônio Costa Souza bem ressaltou que, nos dois casos, haveria a licença, não existindo a transferência da propriedade. Ou seja, que haveria um contrato por meio do qual se estabeleceriam as condições, por prazo determinado ou não, com ou sem exclusividade, de modo que seria cedido o direito de uso. E concluiu que a propriedade, em função da própria legislação autoral, permaneceria sempre com o autor, e os direitos patrimoniais para ceder ou não é que seriam objeto de contrato, sendo a licença de uso uma forma de contrato. Com tais considerações, pretendeu fixar a premissa de que, para todas as situações, a comercialização é sempre feita por licença de uso ou contrato de cessão.

Portanto, por certo que a má compreensão do caso que ensejou a indevida afirmativa de que o *software* transferiria a propriedade, não se tratando de licenciamento, já coloca por terra a correção da conclusão a que chegou este julgamento, lamentavelmente decidido à unanimidade.

Ainda no que diz respeito a esse acórdão, outro deslize cometido resta claro em comentário realizado pelo Ministro José Delgado<sup>66</sup>, ao declarar que apenas o adquirente de

---

<sup>66</sup> Válida a transcrição do comentário, em sua íntegra: “Quero lembrar a V. Exas., que apenas o adquirente de um software, por exemplo do Windows 95, tem que respeitar os direitos autorais, como se respeita qualquer direito autoral. Quando adquiro um livro, não posso vender direitos autorais, nem xerocopiar esses direitos. Não toquei neste assunto porque o programa foi comercializado, foi adquirido, diferentemente de quando a empresa elabora, cria um programa específico. O ‘Programa Imagem’ do STJ, que foi criado especificamente

um *software* padrão, a exemplo do *Windows 95*, é que teria de respeitar os direitos autorais, não se aplicando esta obrigação ao *software* que é desenvolvido com especificidades para o cliente.

Nesse particular, cumpre registrar que, dado que em toda aquisição de *software* há a necessidade de se respeitar os direitos autorais, por certo que imperativa é a conclusão – rejeitada pelo Ministro José Delgado em razão do equívoco já apontado em seu entendimento – de que, por tal razão, em toda “comercialização” de *software* não incide o ICMS.

Como se torna evidente pela análise realizada, por certo que este acórdão está eivado de alguns equívocos que implicaram na imprecisão da sua conclusão. Porém, de outra sorte, outros aspectos foram aventados com precisão pelos Ministros em seus votos.

Dentre eles, deve-se destacar importante trecho consignado pelo Ministro José Delgado<sup>67</sup> no sentido de que os programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.

Por derradeiro, e pela correlação direta com o objeto deste estudo, destaque também deve ser dado a trecho da referência feita pelo Relator e ratificada pelo Revisor<sup>68</sup>, no que diz respeito ao paralelo traçado do *software* com a produção de um livro. Mencionaram os julgadores que, em uma aquisição de livro, ou mesmo de um jornal, o adquirente não se interessa no papel ou na tinta seca utilizada para a sua impressão, já que o que, de fato, interessa-lhe é a produção intelectual que por aqueles se materializa e memoriza. Quanto a essa afirmativa, importante ressaltar a sua relevância para o objeto deste estudo, de modo que será retomada adiante, no próximo capítulo.

---

para este Órgão por uma determinada empresa, tem as suas peculiaridades e essa empresa presta serviço e dá constante assistência ao programa durante sua execução. Trata-se de um programa específico do STJ; portanto, não é comercializado pois é um serviço contratado. O Banco Nacional do Norte, por exemplo, elabora um programa específico para atender as suas necessidades. O programa que o Banco do Brasil e outros bancos estão laborando, o ‘Banco em Casa’, também é uma prestação de serviço, que é feita diferentemente de outros programas de computador. A prevalecer essa tese, toda comercialização de softwares não pagaria o ICMS. [...] A empresa do Bill Gates, a Microsoft, vende programas em todo o mundo, em todas as empresas, e estas começam a comercializar. Diferentemente do caso de uma empresa que pede para que seja criado um programa especificamente para ela. Dei como exemplo o nosso Programa Imagem, aqui do STJ e o nosso Sistema de Rede. Então, são lançadas a entrada dessas mercadorias, sua circulação, e depois são vendidas. Como se fosse mercadoria.”

<sup>67</sup> Destaque-se o trecho que o Ministro registra esta observação: “Estes programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.”

<sup>68</sup> Pela importância da referência, mormente da comparação com o livro, válido transcrever *ipsi literis* o trecho do voto: “ao adquirir o livro (*sic*), ninguém está interessado na aquisição do papel, da tinta seca, mas, sim, na produção intelectual do autor nele materializada e memorizada. Quando alguém compra diariamente o jornal, está interessado no papel? Evidentemente que não. O adquirente tem interesse na produção intelectual nele inserida.”



O Recurso Especial nº 633.405/RS<sup>69</sup>, da Relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 13 de dezembro de 2004, foi interposto pelo Município de Caxias do Sul em face de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que concluiu que a comercialização do direito de uso do *software* de propriedade de terceiros é operação de compra e venda, sujeita ao ICMS, de competência estadual e não prestação de serviços, sujeita ao ISSQN, de competência municipal.

O fundamento utilizado pelo acórdão de segundo grau resumiu-se a que a produção em massa de programas de computador e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.

Por sua vez, já no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em seu voto, o Ministro Relator ressaltou que a questão não era nova, de modo que a jurisprudência havia sido firmada no sentido de que as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda.

Ademais, para o Ministro, a produção em massa de programas de computador e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitando-se, conseqüentemente, à tributação pelo ICMS.

---

<sup>69</sup> O julgado foi assim ementado: “TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS. 1. ‘1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços. 2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.’ Conseqüentemente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, conseqüentemente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann). 2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias. 3. É que ‘A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.’ 4. Recurso Especial desprovido.” (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241)

Dessa forma, já que os programas comercializados pela empresa eram produzidos em massa, circunstância que enseja a tributação pelo ICMS, foi negado provimento ao Recurso Especial.

Este entendimento passou a ser adotado pelo Superior Tribunal de Justiça de modo que, em 22 de setembro de 2008, foi registrada a sua manutenção em voto proferido pela Ministra Eliana Calmon, no Recurso Especial nº 1.070.404/SP<sup>70</sup>, interposto pelo Município de São Paulo em demanda que litigava contra a VS Via Soft Informática Ltda.

Como o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu, em seu acórdão, não incidir ISSQN sobre programas de computadores não personalizados, o Município de São Paulo manejou o Recurso Especial sustentando que a exploração econômica de programas de computadores mediante contratos de licença ou de cessão de que trata a referida lei sujeitar-se-ia à cobrança de ISSQN.

Em suma, o entendimento manifestado pelo acórdão do Tribunal paulista foi no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISSQN; ao passo que, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

Assim, já que, na hipótese, a empresa fabricava programas em larga escala para clientes, foi negado provimento, à unanimidade, ao recurso do Município paulistano, para reconhecer a incidência do ICMS.

Em seu voto, a Relatora, Ministra Eliana Calmon, reconheceu que o Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que os programas de computação sujeitavam-se à cobrança do ISSQN, por estarem incluídos no item 24, da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68, citando como precedentes o Recurso Especial nº 39.797/SP e o Recurso Especial nº 39.457/SP.

Contudo, consignou que o Tribunal Superior passou a fazer distinção entre o programa de computador prestado de forma personalizada ao cliente, com características específicas de

---

<sup>70</sup> Por oportuno, registre-se a ementa deste julgado: “TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS. 1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. 3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes. 4. Recurso especial não provido.” (REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008)

uma prestação de serviço, e o programa vendido em larga escala para um sem-número de pessoas. No primeiro caso, incidiria o ISSQN e no segundo, o ICMS, porque o programa pronto e acabado para utilização geral é vendido como mercadoria, armazenando-se nas prateleiras, tais como o *Microsoft Windows* e o *Microsoft Word*, dentre outros.

Já com este novel entendimento, a Relatora citou o Recurso Especial nº 123.022/RS e o Recurso Especial nº 633.405/RS e acrescentou que o Supremo Tribunal Federal fez a mesma distinção em relação às fitas de videocassete, lembrando inclusive a semelhança com as provas de computação consignada no acórdão do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence e publicado em 11 de dezembro de 1998. Esse entendimento, opinou a Relatora, teria colocado em testilha o conteúdo da Súmula nº 135, da Corte Superior, redigida no sentido de que o ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.

Após realizar esta construção evolutiva do pensamento da Corte, e em razão das peculiaridades do programa elaborado pela empresa recorrida, de maneira que se deve concluir pela não-incidência do ISSQN no referido caso, a Ministra negou provimento ao Recurso Especial, mantendo o entendimento esposado pelo acórdão do Tribunal de Justiça local.

Portanto, de acordo com a atual fase da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, depreende-se que as decisões proferidas acolhem o entendimento de que a incidência da tributação nos programas de computador diferencia as situações a partir da atividade da empresa, critério esse que define se devido é o ISSQN ou o ICMS, a depender do caso a caso.

## 3.2 A CONSTRUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### 3.2.1 Da construção do entendimento pelo Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP

No que diz respeito ao entendimento construído pelo Supremo Tribunal Federal para o tratamento tributário dispensado ao *software*, destaque deve ser dado ao Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP<sup>71</sup>, publicado no Diário da Justiça, de 11 de dezembro de 1998.

Este Recurso foi manejado pelo Estado de São Paulo em face de acórdão do Tribunal de Justiça local, que julgou procedente ação declaratória ajuizada pela empresa Munps Processamento de Dados Ltda, visando ao reconhecimento da não incidência do ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

O acórdão paulista foi proferido no sentido de manter a sentença de primeiro grau e, com isso, assentou dois pontos relevantes para o disciplinamento da matéria: o primeiro, relativo ao reconhecimento de que o programa de computador não está sujeito à venda, uma vez que a exploração econômica de programas de computador é objeto de contratos de licença ou de cessão, de modo que o *software* pertence sempre ao seu criador; e o segundo, referente à importante premissa de que o suporte físico não é mercadoria, porquanto prepondera o programa nele contido.

O relatório do acórdão ficou a cargo do Ministro Sepúlveda Pertence que, ao seu voto, colacionou os argumentos aduzidos pelo Estado recorrente no sentido de que não pretendia cobrar o imposto sobre a venda de programas feitos sob encomenda para atender às necessidades específicas de um cliente – o que seria serviço típico, sujeito à competência tributária dos Municípios; mas que, na hipótese de *software* de prateleira ou *software* produto – aquele que se encontra à venda em indistintos pontos, que serve a uma gama de usuários e é

---

<sup>71</sup> 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 recusa 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. (RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

produzido em série, atendendo a um número infinito e indefinido de usuários – existe circulação de mercadoria, a justificar a tributação pelo ICMS<sup>72</sup>.

Nesse diapasão, o Relator fez constar que o cerne do julgamento residiria na questão constitucional que envolve o âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição, principalmente o ICMS e a delimitação da definição do conceito de “mercadoria”.

Isso porque, se a “mercadoria” é o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui, ou não, “mercadoria” é questão constitucional em que se pode fundar o Recurso Extraordinário.

Assim, consignou o Relator que o problema constitucional, enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal nesse caso específico, decorria do fato de que a lei ordinária não teria o condão de oferecer solução satisfatória e definitiva à questão, já que a controvérsia é insolúvel sem a precisão do conceito de “mercadoria”, essencial à demarcação do âmbito constitucional de incidência possível do ICMS.

Com relação ao conceito de “mercadoria”, o Ministro Sepúlveda Pertence não titubeou para afirmar que nele não se incluem os bens incorpóreos, como os direitos em geral, já que mercadoria é bem corpóreo, objeto de atos de comércio ou, ao menos, destinados a sê-lo.

Ademais, importante registrar que o Relator reconheceu, em seu voto, que a caracterização e a conseqüente modalidade de proteção jurídica do *software* consagrados no direito comparado é o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

---

<sup>72</sup> Para melhor ilustrar os argumentos aduzidos pelo Estado, como também o foi no voto do Relator, válido transcrever trecho da minuta do próprio Recurso Extraordinário: “No caso dos programas de computador, há que se fazer certas distinções, a fim de atender às peculiaridades da questão. Com efeito, não se nega que o 'software' seja fruto de uma produção intelectual do programador e que, por isso, optou o legislador pátrio por protegê-lo como se protege o direito autoral. Todavia, o fato de ser o programa de computador protegido pela lei dos direitos autorais não implica no fato de não se poder caracterizá-lo como mercadoria. Quem adquire um livro, por exemplo, não obstante possa ter o domínio sobre o objeto corpóreo que o mesmo representa, não adquire propriedade sobre a obra intelectual nele contida. Da mesma forma o programa de computador: quem adquire o disquete contendo o programa, passa a ter o domínio sobre o disquete e não sobre a obra intelectual que ele contém. Da mesma forma, um programa de computador pode ser reproduzido em escala industrial e vendido no mercado como acontece, por exemplo com os processadores de texto compatíveis com a linha de computadores IBM PC/XT, tais como o 'Carta Certa' e o 'Wordstar'. Qualquer pessoa pode entrar em uma loja de suprimentos de artigos para informática e adquirir um programa sem que lhe seja prestado qualquer tipo de serviço pelo autor do programa. Há que se destacar que o legislador, quando tornou os programas de computador passíveis de proteção pela lei de direitos autorais, quis evitar a reprodução e comercialização desautorizados, isto é, a venda de programas 'piratas'. Assim sendo, os programas de computador, uma vez reproduzidos em escala industrial e colocados à venda em lojas, que formam estoques, tornam-se mercadorias circuláveis. As operações de circulação, por sua vez, são fato gerador do ICMS.”

E, como tais operações têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria, não haveria a incidência do ICMS.

Ademais, vale destacar, ainda, que o voto do Ministro Sepúlveda Pertence fez expressa menção ao julgamento realizado pelo Superior Tribunal de Justiça ao negar provimento ao Recurso Especial nº 39.797-9/SP, relatado pelo Ministro Garcia Vieira, reafirmando a tese de que o *software* não é mercadoria e, por isso, estaria excluído do campo de incidência do ICMS.

Contudo, a afirmativa não foi considerada de modo absoluto pelo Relator. Isso porque o Ministro passou a ratificar a distinção conceitual proposta pelo Estado de São Paulo, pautada na doutrina de Rui Saavedra<sup>73</sup>, que sustenta que não se subtrai do campo constitucional de incidência do referido tributo estadual a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – o *software* de prateleira.

Importa destacar que o Relator consignou que, independentemente de qual fosse o tipo de programa, é certo que não se confundiriam a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuide do *software* de prateleira.

---

<sup>73</sup> Tal classificação feita por Rui Saavedra considera o *software* segundo o grau de standardização em três categorias: o *software standard*; o *software* por encomenda; e o *software* adaptado ao cliente. “Os programas *standard* constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular –, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o 'esqueleto' a que falta o 'revestimento muscular'. São como que 'vestuário de pronto-a-vestir'. Este software 'produto acabado', é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos 'produit' e 'logiciel'. Alguns destes programas - dependendo de sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software 'off the shelf'. O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores.” Já os *software* por encomenda são os desenvolvidos a partir do zero à medida do cliente, para atender às necessidades específicas e voltadas a um determinado usuário. Para Rui Saavedra, “em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de 'programas aplicativos', que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os 'programas standard'; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas.” Por fim, “os programas adaptados ao cliente (customized) constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas standard que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (customization). Essa adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa como pelo próprio utilizador”. *In* SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Sociedade Portuguesa de Autores. Dom Quixote: Lisboa, 1998, p. 29-30.

Nesse particular, o Ministro Sepúlveda Pertence ainda realizou considerações acerca do contrato de licenciamento e, para corroborar o quanto sustentava, citou novamente os ensinamentos do português Rui Saavedra<sup>74</sup> e transcreveu lições do brasileiro Carlos Alberto Bittar<sup>75</sup> e dos argentinos Correa, Espeche, Zalzuendo e Batto<sup>76</sup>.

Assim, arrematou que o licenciamento não se confundiria com as operações realizadas com o exemplar do programa, sobretudo porque os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes ao direito de autor, firmados pelo titular desses direitos com o usuário do

---

<sup>74</sup> “Nas relações com os seus clientes, a empresa produtora de software surge como proprietária do software que ela cria e comercializa, quer se trate de software standard, comercializado em massa, quer de software concebido especificamente em função das necessidades de um utilizador em particular. Com efeito, mesmo neste último caso, a propriedade do software permanece, habitualmente, na titularidade da empresa que o realizou; mas nada impede que as partes estipulem o contrário, no caso de o cliente querer proteger o seu investimento solicitando que lhe seja cedida a propriedade do software, se ele tiver financiado totalmente os custos de desenvolvimento. Diferentemente sucede nas relações com o utilizador de um software standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as ‘manifestações físicas’ do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhe tiver concedido a título definitivo e por um preço.” *In* SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Sociedade Portuguesa de Autores. Dom Quixote: Lisboa, 1998, p. 79.

<sup>75</sup> O trecho citado da obra de Carlos Alberto Bittar é o seguinte: “O contrato de licença (licensing) é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade. Pode, pois, ser celebrado diretamente entre o titular (ou seus representantes) e o interessado, mas também por intermédio de distribuidores, que atuam na colocação aos usuários. Cabe, ainda, na relação entre o criador do programa e a empresa autorizada a comercializá-lo. Normalmente, com esse contrato o autor recebe remuneração em função da concessão de direitos a vários interessados, nos termos de ajustes celebrados com cada um, podendo formar-se, a partir daí redes de distribuição de software, inclusive de âmbito extranacional, mas permanecendo sob sigilo a fórmula do programa. [...] O contrato deve indicar, com precisão, o bem envolvido, descrevendo-o de forma a individualizá-lo, e enunciar: os usos correspondentes e a respectiva extensão no tempo e no espaço; as finalidades da contratação; a remuneração do titular e o modo de pagamento; os mecanismos de prestação de contas; a possibilidade, ou não, de sublicenciamento e outras cláusulas próprias. [...] Mesmo quando negocia todos os direitos patrimoniais disponíveis, conserva o titular o controle de sua criação, podendo exercer fiscalização sobre os usos concedidos e tomar medidas tendentes à proteção de seu interesse, em caso de violação a seus direitos.”: BITTAR, Carlos Alberto. **Os Contratos de Comercialização de “Software”**. *In* BITTAR, Carlos Alberto (Coord.). *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT, 1990, p. 39.

<sup>76</sup> Válido transcrever a lição de Correa, Espeche, Zalzuendo e Batto, contida no acórdão em referência: “A natureza jurídica dos acordos contratuais pode variar consideravelmente, dependendo do tipo de software transferido, e de acordo com o alcance das obrigações do fornecedor: 1) A venda, ou mais apropriadamente falando, a cessão de direitos em relação com software implica a transferência de direitos de propriedade que correspondem ao fornecedor; esta modalidade é incomum para pacotes de software, mas é normal em contratos de desenvolvimento de software personalizado, de acordo com o qual o cliente passa a ser o proprietário dos programas desenvolvidos; 2) O contrato de licença é o acordo contratual mais comum, especialmente para pacotes de software. Esta modalidade baseia-se na existência de um direito de propriedade que é mantido pelo fornecedor, apesar de autorizada a sua utilização.” (tradução nossa) *In* CORREA M., Carlos; BATTO N., Hilda; CZAR DE ZALDVENDO, Susana y NAZAR ESPECHE, Félix A. **Derecho Informático**. Buenos Aires: Depalma, 1987, 184-185.

*software*, e que o vendedor do exemplar do programa não necessariamente seria o titular de tais direitos<sup>77</sup>.

Por fim, reconheceu que o comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assumiria a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, de modo que, em consequência, não poderia transferir ao comprador. Assim, para o Relator, a sua posição 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. Consignou, ainda, que tampouco seria o consumidor final que assumiria essa posição, se adquirisse um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa, sendo que, em sua opinião, sobre essa operação caberia plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado. Porém, fez de logo a ressalva de que, como essa distinção seria questão estranha ao objeto desta ação declaratória, estando o objeto da ação reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, arrematou o Ministro que sobre o referido bem incorpóreo não poderia incidir o ICMS, por não se cuidar de mercadoria. Eis porque, diante de tais fundamentos, à unanimidade, a Turma não conheceu do Recurso Extraordinário.

### 3.2.2 Da consolidação do entendimento pelo Recurso Extraordinário nº 199.464-9/SP

No mesmo sentido, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, foi publicado em 02 de março de 1999, no Diário da Justiça, o Recurso Extraordinário nº 199.464-9/SP<sup>78</sup>, também conhecido e provido por unanimidade.

---

<sup>77</sup> Trecho do voto é bastante esclarecedor: “Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direitos – que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa - e o usuário do software. No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos – voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante.”

<sup>78</sup> Ementa: “TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas



Tratava-se de caso em que o Estado de São Paulo interpôs o Recurso Extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça daquele Estado, que exonerou comerciante de disquetes contendo programas de computadores (*software*) da obrigação de recolher ICMS, por considerar a operação como sujeita ao ISSQN.

Para a obtenção da reforma da decisão até então proferida, o fundamento utilizado pelo ente estatal foi o de que os programas de computador, quando reproduzidos em escala industrial e colocados à venda em lojas, tornar-se-iam mercadorias circuláveis, configurando a operação de circulação fato gerador do ICMS.

Para apreciação do caso, o Ministro Ilmar Galvão retomou o voto do Ministro Sepúlveda Pertence – que havia assentado a distinção entre programas *standard*, que são aqueles destinados a uma pluralidade de utilizadores, fabricados em massa e comercializado até nos supermercados; e os programas destinados ao atendimento das necessidades específicas de um determinado usuário, preparados a pedido e de acordo com as suas solicitações – para reconhecer que a hipótese dos autos cuidava de operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, porque amoldada a essa distinção.

### **3.2.3 Da manutenção do entendimento pelo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 285.870-6/SP**

Outro relevante julgado que merece análise é o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 285.870-6/SP<sup>79</sup>, interposto pelo Município de São Paulo, tendo o Estado de São Paulo como interessado e a Saraiva Data Ltda como um dos Agravados.

---

genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.” (RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307)

<sup>79</sup> Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “[n]ão 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”. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do

O julgamento é de estudo relevante por três razões: a uma, porque tem por objeto o exame da incidência tributária na “comercialização” de *software* por CD-ROM. Além disso, a duas, a relevância em sua análise decorre do fato de que, quase dez anos depois, corporificou a manutenção do entendimento manifestado no Recurso Extraordinário nº 176.626, de modo a defini-lo expressamente como jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

Não obstante, um terceiro aspecto que envolve esse julgamento deve ser mencionado, sendo este, talvez, o mais relevante entre os três para os fins deste trabalho.

Isso porque o Tribunal de Justiça de São Paulo, em sede de Embargos Infringentes, declarou a inexistência de relação jurídica entre as partes do processo, que autorizasse a exigência de ICMS e/ou ISSQN sobre a veiculação de informações na forma de CD-ROM, modificando o entendimento adotado em segunda instância, para declarar que, na hipótese, não haveria de se falar em nenhum dos referidos impostos, mas em produto favorecido pela imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso IV, alínea “d”, da Constituição da República, de 1988.

Em razão desta reforma no entendimento do Tribunal de Justiça, os entes federativos, Município e Estado, interpuseram Recursos Extraordinários, pleiteando o afastamento da imunidade concedida, fosse para fazer incidir o ISSQN (de acordo com o pleito municipal), ou para que a “comercialização” do produto CD-ROM fosse onerada pelo ICMS (segundo o pedido do Estado).

O objeto da controvérsia era um periódico publicado bimestralmente pela Saraiva Data Ltda e denominado Legislação Informatizada Saraiva – LIS, que tinha por finalidade colocar os seus usuários em contato com a legislação federal atualizada. Em suma, na definição do Município de São Paulo, tratava-se de um programa que não era vendido ao público em geral, em casas do ramo, mas produzido e fornecido mediante contrato com os usuários e com atualização periódica.

Sucedeu que o Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo foi provido para determinar que, na hipótese, incidiria o ICMS, pelo que o Município de São Paulo manejou Agravo Regimental.

Como Relator do Agravo Regimental, o Ministro Eros Grau retornou ao entendimento manifestado no Recurso Extraordinário nº 176.626 e repetido no Recurso Extraordinário nº 199.464, no sentido de que não se poderia subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – *software* de prateleira ou *software off the shelf* – já que estes materializariam o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa e constituiriam mercadorias postas no comércio.

Além dos julgados restritos à análise da questão da tributação do *software*, outros julgamentos demandam análise e comentários, uma vez que representativos de entendimentos relevantes para a fixação das premissas deste estudo.

### **3.2.4 Da amplitude da imunidade constitucional tributária, definida pelos Recursos Extraordinários nº 87.049/SP e nº 109.484-2/PR**

Um deles pode ser considerado importante marco para o tema das imunidades no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Trata-se do julgado do Recurso Extraordinário nº 87.049/SP<sup>80</sup>, publicado no Diário da Justiça de 1º de setembro de 1978, que deixou claro, pela maioria dos votos, que a imunidade dos livros, jornais e periódicos é “amplíssima”, para se repetir a expressão utilizada pelo Ministro Cordeiro Guerra.

Trata-se do caso entre a Prefeitura Municipal de Piracicaba e a Empresa “O Diário” Ltda que, em breve síntese, versava sobre imunidade abrangendo os serviços prestados por empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propagandas.

As instâncias ordinárias haviam decidido que a empresa que editava, na cidade de Piracicaba, o jornal “O Diário”, estaria imune à exigência do pagamento do Imposto sobre Serviços de propaganda prestados aos seus anunciantes, do que discordou o Relator, o Ministro Xavier de Albuquerque.

---

<sup>80</sup> Ementa: “JORNAIS E PERIODICOS - I.S.S. - IMUNIDADE TRIBUTARIA (EXEGESE DO ART. 19, III, D, DA EC. N. 1/1969). A IMUNIDADE ESTABELECIDA NA CONSTITUIÇÃO É AMPLA, ABRANGENDO OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA JORNALISTICA NA TRANSMISSÃO DE ANÚNCIOS E DE PROPAGANDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.” (RE 87049, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/1978, DJ 01-09-1978 PP-06471 EMENT VOL-01105-03 PP-00707)

Contudo, acompanhando o voto do Ministro Cunha Peixoto, os Ministros Moreira Alves, Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin e Carlos Thompson Flores, divergiram do Relator para não conhecer do Recurso Extraordinário interposto pelo Município.

Dentre os divergentes, o voto do Ministro Moreira Alves merece destaque porque, partindo dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, consignou que a ocorrida ampliação da imunidade dos livros, jornais e periódicos, quis facilitar e estimular os veículos de divulgação de ideias, conhecimentos e informações. Nas palavras do Ministro, essa proteção se dá, no campo tributário, com a imunidade fiscal que se destina, diretamente, a reduzir o custo de produção e comercialização dos livros, jornais e periódicos.

Nesse ponto, verifica-se a necessidade de um esclarecimento prévio: apesar de o julgado fazer referência à Constituição de 1967 e à Emenda nº 01/69, porquanto o julgado foi proferido sob a sua égide, a imunidade em destaque não mudou a sua essência quando da edição da Constituição de 1988.

Em razão disso, outra importante premissa pode ser fixada a partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, qual seja o de que o objetivo da instituição da referida imunidade sempre foi o de facilitar e estimular os veículos de divulgação de ideias, conhecimentos e informações, proteção essa que, no campo tributário, dá-se com a imunidade fiscal que se destina, diretamente, a reduzir o custo de produção e comercialização dos livros, jornais e periódicos.

Ainda sob a égide da Emenda nº 01/69, foi proferido o julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.484-2/PR<sup>81</sup>, no caso entre a Livraria e Distribuidora Curitiba Ltda e a União.

Nesse julgado, mais uma vez, reiterou-se a amplitude da imunidade tratada, de modo que se concluiu por estender-se a proteção constitucional à fase de comercialização que se

---

<sup>81</sup> Ementa: “- CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. LIVRO. JORNAL. PERIODICOS. COMERCIALIZAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 19, III, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - RECONHECIDAS, EM PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, A NATUREZA TRIBUTARIA DO 'FINSOCIAL'E A AMPLITUDE DA IMUNIDADE ASSEGURADA PELO ART. 19, III, D, DA CARTA POLITICA EM VIGOR, AO LIVRO, AO JORNAL, AOS PERIODICOS E AO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSAO, HÁ DE ESTENDER-SE A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL - ATÉ EM RAZÃO DO PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE OPINIAO E DE DIFUSAO DE IDEIAS (ART. 153, PARAGRAFO 8, CF) - A FASE DE COMERCIALIZAÇÃO QUE, SEM DUVIDA, SE COMPREENDE NA IMUNIDADE. RE CONHECIDO E PROVIDO PARA DEFERIR A SEGURANÇA IMPETRADA.” (RE 109484, Relator(a): Min. CÉLIO BORJA, Segunda Turma, julgado em 22/04/1988, DJ 27-05-1988 PP-12967 EMENT VOL-01503-02 PP-00362)

compreende na imunidade, em razão do princípio da liberdade de opinião e de difusão de ideias.

A sentença havia concedido a segurança em favor da Livraria, reconhecendo que a impetrante não estava obrigada ao recolhimento da contribuição para o Finsocial, em razão da imunidade. Diante da apelação da União, o Tribunal reformou a sentença sob o fundamento de que a contribuição ao Finsocial não era abrangida pela imunidade, restrita a imposto.

O Ministro Célio Borja foi o relator do caso. Em seu voto, afirmou que a teleologia da norma da imunidade foi bem apreendida, nos seus efeitos econômicos, pelo Ministro Moreira Alves, no já mencionado Recurso Extraordinário nº 87.049/SP, e fez questão de relembrar o que chamou de seu argumento exegético de caráter sistemático-jurídico.

Para ele, segundo a Constituição, a imunidade tributária do livro, do jornal e do periódico, bem como a do papel destinado à sua impressão, é ancilar da liberdade declarada no artigo 153, § 8º, de cujo conceito são notas essenciais a transmissão e a difusão do conhecimento e da informação.

### **3.2.5 Da atualidade do tema da tributação do *software*: repercussão geral reconhecida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ e a necessidade de novas reflexões sobre o entendimento que ora se encontra pacificado**

Por fim, julgado de relevância que merece destaque por demonstrar que o tema encontra-se na ordem do dia é o da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ<sup>82</sup>, que conta com a relatoria do Ministro Dias Toffoli, em caso que envolve o Estado do Rio de Janeiro e a Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda, tendo como objeto a imunidade tributária do livro eletrônico.

---

<sup>82</sup> Ementa: “DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.” (RE 330817 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-192 DIVULG 28-09-2012 PUBLIC 01-10-2012)

O Supremo Tribunal Federal, em decisão publicada no Diário da Justiça Eletrônico, de 01 de outubro de 2012, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

A análise decorreu da interposição de Recurso Extraordinário pelo Estado do Rio de Janeiro, em face de acórdão proferido pela 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça, que, em duplo grau obrigatório, manteve a sentença proferida que reconheceu que os livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos.

Além disso, o fundamento principal da decisão remete à constatação de que a limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio *no Tax on Knowledges*, que, traduzido para o português, significa que não haverá tributação sobre o conhecimento.

Eis que, então, o Supremo Tribunal Federal recebe uma nova oportunidade de analisar o tema da tributação do *software* e das outros novos veículos eletrônicos de difusão do conhecimento.

O que se espera, portanto, é que, neste julgamento a ser proferido, sejam incorporadas as mudanças tecnológicas ocorridas nesse interstício temporal, mormente a popularização dos meios digitais de divulgação do conhecimento, as quais, certamente, devem provocar novas reflexões acerca do entendimento já consolidado, estas, sim, aptas a corresponder às modificações pelas quais passaram os instrumentos de informação nestes últimos anos.

Contudo, para que seja possível avançar no estudo para a conclusão pretendida com a pesquisa proposta, é certo que outras premissas devem ser estabelecidas.

### 3.3 DO CARÁTER OBRIGACIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA TIPICIDADE CERRADA DA HIPÓTESE DO FATO GERADOR QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Direito Tributário é obrigacional. E essa sua natureza obrigacional decorre do fato de que o seu objeto é sempre uma prestação.

Por isso, a relação jurídica tributária é uma relação obrigacional, formada por um plexo

de direitos e de deveres que se criam em torno de um fato que engendra efeitos jurídicos, identificada como uma situação jurídica típica<sup>83</sup>.

Para o professor Edvaldo Brito<sup>84</sup>, a situação jurídica tributária envolve um vínculo de direito pelo qual uma pessoa assume o dever para com outra de dar-lhe, fazer ou não fazer alguma coisa, ou, ainda, de tolerar algo que constitua manifestação de poder dessa outra pessoa.

Como preleciona o mestre<sup>85</sup>, nenhuma pessoa pode ter o dever jurídico de pagar um tributo se não houver um fato descrito em uma norma legal como sendo capaz de gerar a obrigação, da qual decorre esse dever.

E reside justamente nesse aspecto a importância jurídica de uma investigação científica mais aprofundada acerca dessa descrição legal, em face dos seus efeitos condicionantes para o cumprimento do dever jurídico de pagar o tributo.

Não é à toa que o tema sempre foi objeto de preocupação dos tributaristas brasileiros e estrangeiros, sendo até possível se pontificar no Brasil, como registrou o professor Edvaldo Brito<sup>86</sup>, uma “escola da glorificação do fato gerador”, dada a importância e o zelo no tratamento que sempre foram dispensados ao “fato gerador” da obrigação tributária.

Nesse sentido, inequívoca se mostra a necessidade de se compreender o “fato” que é capaz de “gerar” a obrigação da qual decorre o dever jurídico de pagar o tributo.

Seguindo as lições do professor Edvaldo Brito, o fato gerador da obrigação tributária é o núcleo da relação jurídica tributária. Diz-se que é jurídica porquanto se trata de uma relação social à qual o Direito atribui um efeito e em torno da qual toda a temática do Direito gira; e é uma relação social porque consiste em uma relação que se trava entre homens, de modo que a referência a ela é a referência à própria conduta desses homens em sua interferência

---

<sup>83</sup> A partir das lições de Paul Roubier, o professor Edvaldo Brito ensina que situação jurídica típica deve ser entendida como “um complexo de direitos e de deveres, de prerrogativas e de ônus que se criam em torno de um fato, ou de um estado, ou de um ato, que engendre efeitos jurídicos. Típica porque a relação jurídica em que ela se especifica irradia *prerrogativas jurídicas* a partir da posição do sujeito ativo e não simples *direito subjetivo*, tornando essa posição algo privilegiada.”: BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 342.

<sup>84</sup> BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 341-342.

<sup>85</sup> BRITO, Edvaldo. **Lançamento**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, ano 11, outubro-dezembro de 1987.

<sup>86</sup> BRITO, Edvaldo. **Lançamento**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, ano 11, outubro-dezembro de 1987.

intersubjetiva, já que a conduta isolada não interessa ao Direito. É dessa relação social, dessa conduta humana em sua interferência intersubjetiva, que surgem os direitos e deveres, dentre os quais o dever de pagar o tributo.

Assim, o fato gerador da obrigação tributária é um fato social a que o Direito atribui o efeito de fazer nascer uma relação jurídica, que envolve duas pessoas: aquela que possui o dever jurídico de pagar um tributo e a outra para quem surge o direito de exigir o cumprimento dessa obrigação.

É nesse sentido que consta a definição dada pelo Código Tributário Nacional e materializada em seu artigo 114<sup>87</sup>: fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária.

E para esclarecer o significado dessa disposição legal, nada mais apropriado do que se valer das lições do professor Edvaldo Brito<sup>88</sup> que, com o cuidado com a linguística que lhe é peculiar, fixa o conteúdo dos signos que compõem a definição legal: *situação* é o acontecimento, o episódio, a circunstância, o fato; *necessária* significa que, sem essa situação, não pode haver a consequência que é o dever de pagar; e *suficiente* quer dizer que é bastante, de modo que a ocorrência do fato já faz surgir o dever.

Assim, essa situação é uma previsão, formulada pela lei, que descreve, de maneira geral e abstrata, uma “hipótese de fato” ou um “tipo tributável”, denominações mais apropriadas e, por isso, preferidas pelo professor Edvaldo Brito.

Seguindo ainda as lições do professor muritibaño, em que pese o entrelaçamento dos institutos, há uma clara diferença entre “hipótese do fato gerador” – que corresponde a esta previsão, geral e abstrata, do tipo tributável, feita pela lei – e o próprio “fato gerador”<sup>89</sup>, que representa a concretização da hipótese, ou seja, a tipificação do fato figurado na hipótese pela realização de um acontecimento.

Sendo a “hipótese do fato gerador” e o “fato gerador” em si, institutos distintos, porém entrelaçados, é de se registrar que esse entrelaçamento decorre da necessária correlação entre

<sup>87</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>88</sup> BRITO, Edvaldo. **Lançamento**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, ano 11, outubro-dezembro de 1987.

<sup>89</sup> Pela clareza da lição, vale transcrever a definição dada pelo professor Edvaldo Brito para “fato gerador”: “Fato gerador tem de ser entendido como sendo o acontecimento social que, dotado de todas as circunstâncias descritas pela norma, realiza no conjunto de todos os elementos contidos na hipótese normativa, a figura por ele prevista”: BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 345.



eles, que se opera quando se realiza o nexa estabelecido entre a norma que descreve o tipo da hipótese e o acontecimento social.

Esse nexa deriva da “técnica da tipicidade”, sustentada pelo magistério de Alberto Xavier, Ives Gandra da Silva Martins e do professor Edvaldo Brito, que decorre do conteúdo de reserva absoluta que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do Direito Tributário. Reserva absoluta que, por sua vez, sucede da regra *nullum tributum sine lege*, de modo que é precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária que se pode traçar, com rigor, o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e aquelas outras que, eventualmente, estariam confiadas à mera vontade dos órgãos de aplicação.

Cabe, portanto, ao aplicador do direito dissecar essa hipótese de fato descrita pela norma tributária para identificar a existência do dever de exigir a prestação. Com o perdão da redundância, somente em se reconhecendo todos os elementos contidos no tipo é que se pode tipificar um acontecimento social como sendo figura normativa.

Para tanto, é a partir da dissecação da hipótese, aferindo-se os elementos<sup>90</sup> que a constituem, que se pode identificar se um acontecimento do mundo social, apontado como realizador em concreto da descrição abstrata contida na norma hipotética, é, efetivamente, reconhecível na figura do fato.

Como ensina o professor Edvaldo Brito<sup>91</sup>, a necessidade de “dissecar” a norma possui o sentido de descobrir a figura do tipo. Somente assim, examinando-se minuciosamente a norma de modo a separar todos os seus elementos ou partes constitutivas é que se torna possível verificar se correspondem ao modelo que a figura normativa pretende ser<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> Seguindo a opção também feita pelo professor Edvaldo Brito, que a tomou das lições de Giannini, Sainz de Bujanda e Perez de Ayala, a expressão “elementos” é a adotada por este trabalho, uma vez que se entende por elemento cada parte em que o todo pode ser dividido. A sua concepção corresponde ao que, na obra de Geraldo Ataliba, denomina-se de aspectos, e na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, equivale ao que denomina por critérios.

<sup>91</sup> “Sendo assim, impõe-se na dissecação da norma o seu destrinche por elemento que a constitui, a fim de que se possa fazer o reconhecimento da figura do fato, quando se quiser identificá-la em um acontecimento do mundo social que for apontado como realizador, em concreto, da descrição abstrata nela contida.”: BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Reverer. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 346.

<sup>92</sup> Nas palavras do professor Edvaldo Brito, citando Alberto Xavier, “nestas condições, torna-se necessário ao aplicador do direito *dissecar* cada hipótese de fato descrita pela norma tributária em relação a cada crédito tributário, para que, reconhecendo todos os elementos nela contidos, possa tipificar um acontecimento social como a figura normativa. Essa necessária *dissecação* da norma redunda na *técnica da tipicidade* a que Alberto Xavier atribui o devido valor como ‘a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta, e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria

Assim, dado que a hipótese do fato gerador é a norma legal que descreve, em geral e abstrato, um tipo tributável, importa destacar os seus elementos, que, em número de quatro<sup>93</sup>, são: o subjetivo ou pessoal; o objetivo ou material; o espacial e o temporal.

Valendo-se das definições dadas pelo professor Edvaldo Brito<sup>94</sup>, o elemento subjetivo ou pessoal corresponde à “parte da hipótese do fato que descreve as pessoas envolvidas com o fato por ela debuxado”. É o elemento composto pelo sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação, assim compreendidos: o sujeito ativo como o titular do direito subjetivo, das prerrogativas e dos poderes; e o sujeito passivo como sendo aquele que deve satisfazer a prestação, cumprindo o dever jurídico e suportando os ônus decorrentes da obrigação.

O elemento objetivo ou material é o que corresponde à própria materialidade da hipótese do fato, porque trata da matéria tributável e mensura o objeto tributável. É, como bem ressaltou o professor Edvaldo Brito, a parte mais relevante da hipótese, o seu núcleo, porquanto identifica a matéria tributável, mensura o seu objeto e fornece a natureza jurídica de cada tributo, dele sendo possível extrair, portanto, o dimensionamento qualitativo e quantitativo – a partir da definição da base de cálculo e da alíquota – que apura precisamente o valor do tributo a ser pago.

O elemento espacial traz o domínio de espaço dentro do qual os fatos devem-se desenvolver para que a norma tenha aplicação. É por esse elemento que se delimita e regula o limite espacial do território onde o fato descrito pela norma deverá acontecer para que esta seja aplicada. Assim, o elemento espacial é expresso na hipótese do fato pela definição e delimitação da área em que o acontecimento deve desenrolar-se para que possa ensejar a produção das consequências previstas pela norma.

Por fim, o elemento temporal é aquele que indica o momento em que o fato deverá concluir-se para que possa ser considerado como ocorrido. Nas precisas palavras do professor

---

tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação.”: BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 345.

<sup>93</sup> Neste trabalho também é considerada a existência de quatro elementos. É válido registrar que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, seriam cinco os critérios, o que decorre do fato de que, por seus ensinamentos, o denominado critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota do tributo, é individualizado fora do que considera como critério material.

<sup>94</sup> BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 346.

Edvaldo Brito<sup>95</sup>, é o momento em que se realiza, totalmente, o fato; é o instante em que o acontecimento social completa as circunstâncias desenhadas pela norma, realizando-se.

Assim, para que um fato seja considerado ocorrido e esteja apto a “gerar” a obrigação tributária, ele deve preencher todos esses elementos. Essa é a adstrição necessária exigida pelo tipo cerrado tributário.

Essa *facti species*, ou “figura do fato”, ou “pressuposto do fato”, ou “hipótese do fato”, ou “hipótese de incidência tributária” deve ser realizada no mundo dos acontecimentos sociais por intermédio de uma situação estritamente igual ao modelo normativo, sem tirar nem por, como ensina o professor Edvaldo Brito<sup>96</sup>.

Para cada tributo, portanto, é inevitável a análise dessa hipótese, em cotejo com o fato que se pretenda atribuir a condição de gerador de uma obrigação de pagar uma prestação pecuniária tributária.

Afinal, fato gerador é o conjunto de todos os quatro elementos – material, espacial, temporal e subjetivo – previstos na hipótese, que, quando concretamente realizado na vida social por um acontecimento que o retrata em sua inteireza, está apto a fazer surgir a obrigação tributária.

### 3.4 DA (IM)POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO *SOFTWARE* NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS

#### 3.4.1 Da análise da operação envolvida na “comercialização” do *software*: contrato de licenciamento ou cessão de direitos

Nesse esteio, de início, há de ser consignado que, de acordo com a previsão normativa do seu artigo 155, inciso II<sup>97</sup>, a Constituição definiu para os Estados e Distrito Federal, a

<sup>95</sup> BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 347.

<sup>96</sup> BRITO, Edvaldo. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva, p. 343.

<sup>97</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] 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;

competência para instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A leitura atenta do referido dispositivo revela que a Constituição Federal de 1988 conferiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para criar imposto sobre os negócios jurídicos que envolvam operações relativas à circulação de mercadorias, e não sobre as mercadorias em si consideradas.

Essa constatação enseja o reconhecimento de que a referida exação tributária não incide sobre fatos jurídicos, mas sim sobre atos jurídicos que acarretem circulação de mercadorias.

Em razão disso, em se tratando de *software*, objeto do presente estudo, é necessário averiguar o contrato que ensejou a entrega do bem, a fim de apurar a natureza da atividade desempenhada em confronto com o âmbito da hipótese de incidência do imposto.

Isso porque, como bem alertou Roque Carrazza<sup>98</sup>, nem sempre a transferência de um bem a terceiros por força de um contrato caracteriza-se como uma operação mercantil.

Para que seja assim considerada, é necessário que se trate de negócio jurídico de compra e venda de um bem corpóreo colocado *in commercium*<sup>99</sup>.

Na hipótese objeto deste estudo, já se aferiu no capítulo anterior que o negócio que levou à entrega do bem consiste em contrato de cessão de direitos.

Afinal, inequívoco que o programa de computação, ainda que não seja desenvolvido de forma personalizada, como já verificado no capítulo anterior, não perde a sua característica de ser objeto do contrato de cessão ou licenciamento.

Sucedo que a cessão de direitos é impossível de ser alcançada pelo ICMS, ainda que o contrato pudesse mencionar a entrega de um bem corpóreo, haja vista que decorrente de uma cessão de direitos, inexistindo, portanto, operação mercantil<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> “Isto significa que, para fins de incidência de ICMS, importam mais as operações realizadas pelo contribuinte do que os fatos concretamente ocorridos. Melhor elucidando, nem sempre a entrega de um bem a terceiro, por força de contrato, tipifica uma operação mercantil. Pelo contrário, frequentemente configura negócio jurídico de natureza distinta.”: Carrazza, Roque. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 149.

<sup>99</sup> CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 68.

<sup>100</sup> Nesse sentido, confira-se trecho das lições de Roque Carrazza que, precisamente, afirma a inexistência do caráter mercantil quando identificada a cessão de direitos: “[...] tal se dá, por exemplo, quando o contrato menciona a entrega de um bem corpóreo, em decorrência de cessão de direitos. Inexiste, neste caso, operação mercantil a tributar.”: CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 150.

Afinal, como bem destaca Roque Carrazza<sup>101</sup>, a obrigação tributária somente nasce a partir da precisa identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito previsto na hipótese legal de incidência, de modo que, se o fato ocorrido identifica-se como cessão de direitos, não se subsume à hipótese de incidência de “vender mercadorias”.

### **3.4.2 Da ausência de transferência de propriedade do *software***

Consequência desse reconhecimento quanto à fixação da premissa de que a “comercialização” é sempre feita por licença de uso ou contrato de cessão de direitos é que, nas operações realizadas com o *software*, não há qualquer possibilidade de se consumir a transferência de sua propriedade, requisito esse que seria capaz de configurar o elemento da circulação, pressuposto para o fato gerador do ICMS.

Isso porque, em se tratando de *software*, é firmado o contrato por meio do qual são estabelecidas as condições, por prazo determinado ou não, com ou sem exclusividade, para que seja cedido o direito de uso da obra. Significa dizer, opera-se a situação em que o titular do direito mantém a propriedade sobre aquele programa e apenas licencia para que uma pessoa ou uma empresa o utilize dentro dos limites da licença.

Portanto, sendo a licença de uso essa forma de contrato adotada, imperativo é o reconhecimento de que a propriedade, mormente em função da própria legislação autoral, permanece sempre com o autor, não sendo transferida. E não havendo essa transferência de propriedade, corolário lógico é a impossibilidade de se falar em incidência do ICMS na hipótese.

---

<sup>101</sup>Nas precisas palavras de Roque Carrazza, “a obrigação tributária só nasce diante da plena e cabal identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito da hipótese de incidência. Assim, se o fato ocorrido é identificável como cessão de direitos não há como subsumi-lo à hipótese de incidência vender mercadorias.”: CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 150.

### 3.4.3 Da natureza de bem imaterial ou incorpóreo do *software*

Ademais, como inequívoco já restou firmado, o *software* é uma obra literária, por exprimir o resultado de atividade intelectual. Como tal, classifica-se como um bem incorpóreo.

“Mercadoria”, por sua vez, é bem corpóreo, objeto de atos de comércio ou, ao menos, destinados a sê-lo.

Desse conceito de “mercadoria” já se pode depreender que nele não se incluem os bens incorpóreos, como os direitos em geral.

Dessa forma, não sendo o programa de computador uma coisa material corpórea que assim pudesse ser considerada como mercadoria, configurando bem imaterial que é, também por esse motivo resta afastada a hipótese de incidência do ICMS.

Em suma, por se tratar, o *software*, de um bem imaterial, não é suscetível de ser colocado num processo de circulação como se uma mercadoria fosse. Afinal, não é o suporte material que é objeto dessas transações, e sim a outorga dos direitos de utilizar a propriedade intelectual – sob a forma de instruções de procedimentos – que o compõe.

Portanto, a aquisição de um *software* de prateleira não pode ser qualificada como uma operação mercantil: a uma, porque não há uma transferência efetiva da propriedade do bem negociado; a duas, porque o *software* não se constitui uma mercadoria; e a três, porque se trata de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse uma mercadoria fosse<sup>102</sup>.

Ademais, também como premissa já fixada, os referidos programas de computador não se confundem com seus suportes físicos (CD-ROM, DVD-ROM, *pendrive* etc), sendo que este suporte físico não deve ser considerado o principal objeto da operação de circulação de mercadoria, mas apenas o meio para viabilizar a sua exteriorização; e, não sendo coisa material corpórea, não podem ser considerados mercadorias, para fins de incidência do ICMS<sup>103</sup>.

<sup>102</sup>Nesse diapasão, confira-se a conclusão de Clélio Chiesa *In* CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) *In O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 68.

<sup>103</sup>Quanto a essa distinção entre *software* e o suporte físico que eventualmente o contenha, válido transcrever a elucidativa lição de Clélio Chiesa: “Esse conjunto de comandos adquire existência física por intermédio dos

Cumpra acrescentar ainda que ceder direitos pressupõe a realização de atividades acessórias (atividades-meio) e, quanto a isso, uma ressalva deve ser feita: estas não podem ser consideradas isoladamente para efeito de incidência de imposto, uma vez que tais atividades-meio são apenas condição à efetiva realização da cessão de direitos<sup>104</sup>.

Por fim, em se tratando de contrato de cessão de uso ou licenciamento, é possível concluir que a entrega de um bem corpóreo em consequência de uma cessão de direitos não acarreta a incidência de ICMS, mas, eventualmente, de outro imposto – possível, porém ainda não cogitado – incidente sobre cessão de direitos, que seria possível de ser enquadrado na residual competência da União<sup>105</sup>.

Dessa forma, é inequívoca a impossibilidade de imposição tributária relativa ao ICMS na hipótese de contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, cabendo o derradeiro exame acerca do cabimento do enquadramento do *software* de computador no campo de incidência do ISSQN.

### 3.5 DA (IM)POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO *SOFTWARE* NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

#### 3.5.1 Da licença de uso ou cessão de direito de uso de programa de computador: obrigação de dar, não obrigação de fazer

---

mais variados suportes materiais, como disquetes, fitas magnéticas, CDs etc. Todavia, com eles não se confundem, pois os programas resultam de trabalho intelectual desenvolvido por um profissional da área, que, conhecendo a linguagem própria para emitir comandos ao equipamento, elabora as rotinas e funções que deseja que sejam desempenhadas. Os programas de computador em si mesmos não possuem existência física, não são bens corpóreos, mas bem imateriais. Os suportes físicos de que se utiliza o autor do programa para exteriorizá-lo não pode ser confundido com o produto intelectual consistente no conjunto de rotinas destinadas a possibilitar que o computador desempenhe as mais variadas tarefas.” In CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) In O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2009. p. 65.

<sup>104</sup>Nesse diapasão, corrobora Roque Carrazza ressaltando que “constitui erroria jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades-meio necessárias à cessão de direitos, como se fossem 'operações mercantis' parciais, para fins de incidência de ICMS”. In CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 151.

<sup>105</sup>Esta é conclusão que também conta com o respaldo de Roque Carrazza: CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 150.

Para esse exame, é preciso esclarecer inicialmente que não se pode confundir o exercício de atividades-meios com prestação de serviço, em razão da imediata consequência desse equívoco.

O arquétipo constitucional do ISSQN é traçado pelo artigo 156, III, da Constituição Federal, que estabelece que compete aos Municípios instituir o referido imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar.

O critério material do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza corresponde à prestação de serviços, consoante já dispunha o artigo 8º, do Decreto Lei nº 406/68 e como estabelece o vigente artigo 1º, da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

O fato tributável por meio do ISSQN é a prestação de serviço; porém, quando ocorre a contratação do profissional para confecção do programa de computador, o que o usuário pretende não é a prestação do serviço em si, mas, tão somente, o produto resultado daquela<sup>106</sup>.

Nesse sentido, tem-se que o alvo da tributação do ISSQN é o esforço prestado a terceiros como fim ou objeto e não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, que são necessárias à obtenção do fim colimado.

Por isso, confundi-las – o exercício de atividades-meios com prestação de serviço – implicaria ampliar o espectro da tributação para permitir a incidência sobre atividades que não configuram reais prestações de serviço.

Ademais, com relação ao critério material – a prestação de serviços, deve-se ressaltar que o Direito Tributário utiliza-se dos conceitos extraídos do direito das obrigações, mormente considerando a distinção existente entre as obrigações de dar e de fazer.

Nesse diapasão, o critério material do ISSQN jamais poderia contemplar qualquer espécie de obrigação de dar ou mesmo obrigação de não fazer, haja vista que é justamente o “fazer” que se traduz na prestação de serviços albergada pela hipótese tributária.

---

<sup>106</sup>Confira-se Clélio Chiesa, que escreveu sobre o tema nos seguintes termos: “O fato tributável por meio do ISSQN é a prestação de serviço em caráter oneroso. In casu, quando o usuário contrata um profissional para confeccionar um programa de computador não está interessado no esforço físico e intelectual que será consumado com a realização do trabalho, mas no resultado: o programa segundo as especificações que pactuou.”: CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) In O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2009. p.



No Brasil, como em grande parte dos países, a contratação do uso dos programas de computador ocorre mediante “contrato de licença de uso” (licenciamento), formatação esta que foi, inclusive, positivada pelo artigo 9º, da Lei nº 9.609/98, como já analisado em capítulo anterior.

Destarte, a licença de uso ou cessão de direito de uso de programa de computador não se consubstancia em obrigação de fazer, e sim em uma obrigação de dar, na modalidade disponibilizar temporariamente, mediante contraprestação ou não (onerosa ou gratuita). Afinal, a cessão do direito de uso ou o licenciamento implica na disponibilização do *software* para que um terceiro dele se utilize, não havendo de se falar em prestação de serviços.

### **3.5.2 Da análise da previsão legal contida na Lei Complementar nº 116/2003**

Ocorre que a isso não se atentou o legislador. E disso emerge um problema técnico-legal.

A Lei Complementar nº 116/2003, que trata do disciplinamento relativo ao ISSQN, traz de forma inequívoca, em seu artigo 1º, que os serviços que constarem na lista a ela anexa estão sujeitos à cobrança do Imposto sobre Serviços – ISSQN.

Ademais, o § 2º, do referido artigo, dispõe que, ressalvadas as exceções expressamente previstas na referida lista anexa, não incidirá em qualquer das hipóteses previstas o ICMS, ainda que a prestação de serviço envolva fornecimento de mercadoria.

Contudo, na contramão da argumentação até então tecida, a Lei Complementar nº 116/2003 previu, na lista tributável pelo ISSQN (subitem 1.05), a incidência do imposto no “licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação”.

Sucedo que o referido diploma legal encontra-se eivado de inconstitucionalidade, pois que à Lei Complementar não é dada a possibilidade de redimensionar as materialidades demarcadas pela Constituição Federal, o que, por conseguinte, não lhe autoriza a tributação por meio do ISSQN em situações que não se caracterizam como prestação de serviços, como é o caso da cessão de direito de uso ou do licenciamento de programas de computador<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup>Esta conclusão também conta com respaldo de Clélio Chiesa: “Infere-se, portanto, que a exploração econômica dos denominados softwares de prateleira e sob encomenda caracteriza-se como cessão de direitos e

Portanto, inequívoco que, em se considerando as materialidades constitucionais do ISSQN e do ICMS, sobre as operações de aquisição de *software* não pode incidir tributação por qualquer dos referidos impostos, independentemente de ser a disponibilização do programa padrão ou daquele criado por encomenda<sup>108</sup>.

A partir de todas as premissas até então verificadas e fixadas, resta evidente que a análise feita da questão pelos Tribunais Superiores foi equivocada.

E equivocada porque pretendeu trazer para a discussão ideias baseadas em estudos de autores estrangeiros, que foram simplesmente traduzidos e importados para o Brasil, sem a necessária precaução de se avaliar a sua aplicabilidade ao sistema brasileiro, em razão das peculiaridades locais.

O sistema jurídico brasileiro não admite esta importação imprudente. Não se pode pretender inserir no ordenamento brasileiro aquilo que lhe é estranho e incompatível. Afinal, como se depreende das lições de Lourival Vilanova<sup>109</sup>, cada Estado é um sistema uno e independente, do ponto de vista formal-jurídico.

No mesmo sentido, condenava Geraldo Ataliba<sup>110</sup>, ao criticar a pressa daqueles que transplantam, sem critérios, institutos, problemas e “soluções” do direito estrangeiro, que nada têm a ver com as peculiaridades do sistema brasileiro.

---

não como negócio jurídico de venda de mercadoria e prestação de serviços, o que implica dizer que não podem ser tributados por meio de ISSQN, ainda que a Lei Complementar nº 116/03, tenha estabelecido expressamente no subitem nº 1.05, que são passíveis de tributação do ISS o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.” CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 68.

<sup>108</sup>Nesse esteio, e em arremate, destacam-se as precisas lições de Clélio Chiesa: “Portanto, a aquisição de um software de prateleira não pode ser qualificada como uma operação mercantil, pois não há uma transferência efetiva da propriedade do bem negociado e este não se constitui numa mercadoria. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse uma mercadoria. De igual forma, quando um profissional é contratado para elaborar um programa inédito que atenda às necessidades do usuário contratante, o negócio pode consistir só na cessão do direito de uso, por prazo certo ou indeterminado, ou a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa. Tanto numa situação como noutra, a prestação de serviço é mera atividade-meio para a consecução do fim que é a elaboração do programa.”: CHIESA, Clélio. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 68-69.

<sup>109</sup>VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 163.

<sup>110</sup>“[...] ao contrário de se meditar sobre direito estrangeiro, para fecundar um estudo crítico de nossas instituições, ‘escritores’ apressados transplantam sem critério institutos, problemas e ‘soluções’ que nada têm a ver com nosso Texto, ou com nossas peculiaridades.”: ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 20.

São esses aspectos que serão aprofundados no próximo capítulo, cujas conclusões formarão o cerne deste trabalho.

## 4 DA RESPOSTA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO AO PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE*

### 4.1 A SOLUÇÃO ENCONTRADA DENTRO DO PRÓPRIO SISTEMA

#### 4.1.1 Da ideia de “sistema” no pensamento jurídico.

O Direito é um objeto cultural<sup>111</sup>, eis que fruto da atividade intelectual humana. E porque o Direito é um objeto cultural, ele exige um pensamento sistemático.

Como bem observou Claus-Wilhelm Canaris<sup>112</sup>, o pensamento sistemático está radicado imediatamente na própria ideia de Direito, sendo a ele imanente; não seria mero postulado<sup>113</sup>, mas pressuposto de todo o Direito e de todo o pensamento jurídico.

Apesar de Engisch<sup>114</sup> ter sido um dos primeiros doutrinadores a examinar a noção de sistema na ciência do Direito, é preciso observar o pensamento jurídico sistemático a partir de

---

<sup>111</sup>“O Direito é, indubitavelmente, um objeto cultural. Vale dizer: é uma entidade que, no mundo do conhecimento, apresenta-se como uma das manifestações da mente humana, isto é, exprime as ações do homem ou o produto de sua vivência e de sua convivência.”: BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 11.

<sup>112</sup>“Assim, o pensamento sistemático radica, de facto, imediatamente, na idéia de Direito (como o conjunto dos valores jurídicos mais elevados). Ele é, por conseqüência, imanente a cada Direito positivo porque e na medida em que este represente uma sua concretização (numa forma historicamente determinada) e não se queda, por isso, como mero postulado, antes sendo sempre, também, pressuposição de todo o Direito e de todo o pensamento jurídico e ainda que a adequação e a unidade também com freqüência possam realizar-se de modo fragmentado.”: CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Introdução e tradução de A.Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 22-23.

<sup>113</sup>Postulado é uma proposição considerada verdadeira sem qualquer discussão. É uma sentença que, apesar de não ser provada como sequer demonstrada, torna-se consenso para que ocorra a aceitação de uma determinada teoria. O postulado é utilizado para se deduzir algo, obtendo-se, assim, o resultado de forma mais fácil.

<sup>114</sup>Destaque-se que Engisch foi um dos primeiros a confrontar-se criticamente com a ideia de sistema na ciência do Direito e o tema sob a ótica da existência de um sistema de princípios que, de modo coerente, relacionam-se entre si.

Canaris<sup>115</sup>, quem conferiu a maior contribuição científica para o tema e apropriadamente enunciou que a ideia de sistema<sup>116</sup> é a base de qualquer discurso científico em Direito.

Referindo-se a este pensamento de Canaris, o professor Edvaldo Brito<sup>117</sup> bem pontua a importância da ideia do sistema como base de qualquer discurso científico em Direito, dando-lhe a razão para tanto: esta ideia tem o condão de propiciar um mínimo de racionalidade dogmática.

No mesmo sentido, devem ser registradas as lições de Geraldo Ataliba<sup>118</sup>, que bem alertava que não se pode começar a meditar sobre um determinado assunto, sem recordar o caráter unitário e sistemático do direito, que postula a harmonia interna entre seus preceitos e institutos.

Portanto, em suma, eis a justificativa para a utilização do pensamento sistemático: além de originar-se da natureza cultural do Direito, a ideia de sistema decorre da necessidade de se dotar as decisões jurídicas de uma estruturação científica, como bem expõe o professor Edvaldo Brito<sup>119</sup>.

Não é à toa que outros grandes expoentes do pensamento jurídico – como Karl Larenz, Esser e Coing – também demonstraram a importância do tema ao examinar seus aspectos e constatar que o sistema é o responsável pela formação da unidade entre a pluralidade dos elementos que o compõem.

---

<sup>115</sup>CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 5.

<sup>116</sup>O signo sistema tem origem etimológica no termo grego *systema* e não é noção exclusiva da ciência jurídica, possuindo diversas concepções na filosofia, na lógica, como também em algumas ciências exatas. Tem por ideia central consistir em um conjunto ordenado de elementos que se encontram interligados e que interagem entre si

<sup>117</sup>BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 63-64.

<sup>118</sup>“Não se pode começar a meditar sobre este assunto sem recordar o caráter unitário e sistemático do direito, que postula a harmonia interna entre seus preceitos e institutos. Disso decorre a ontológica compatibilidade entre seus diversos mandamentos.”: ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário. v. 3, ISS – Lista de serviços tributáveis – Falácia da sua exaustividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 183.

<sup>119</sup>“Importante no seu pensamento, é que a ideia de sistema é a base de qualquer discurso científico em Direito, porque propicia um mínimo de racionalidade dogmática; permite a identificação das instituições com sistemas de ações e de interações e a do Direito como um sistema de comunicações; demonstra a necessidade do apoio sociológico da estruturação jurídica. Para invocar esses aspectos favoráveis à ideia de sistema em Direito, CANARIS arrima-se nas obras de WERNER KRAWIETZ, OTA WEINBERGER, NIKLAS LUHMANN, dentre outros, o que comprova a importância do tema como perspectiva metodológica, sobretudo considerando-se duas ideias fundamentais: a natureza cultural do Direito e a necessidade de dotar as decisões jurídicas de uma estruturação científica.”

É por tudo isso que não se pode abandonar a ideia de sistema, porque esta é imprescindível em uma verdadeira ordem jurídica. Afinal, como bem afirmado por Larenz<sup>120</sup>, citando Engisch, onde quer que se tenha de tratar como uma verdadeira ordem jurídica e com a sua imposição espiritual, aí será imprescindível a ideia de sistema.

#### 4.1.2 Do conceito “sistema” e do conceito “de sistema”.

O signo *sistema* denota uma “reunião, um conjunto de partes ou elementos organizados e relacionados em caráter de dependência mútua”, como bem registrado pelo professor Paulo Pimenta<sup>121</sup>.

Mas, para fins deste estudo, sobretudo em decorrência da afirmativa inquestionável acerca da importância do sistema para a ciência do Direito, não basta se consignar o conteúdo do signo *sistema*. Além da compreensão do significado, é preciso compreender o seu conceito.

Antes, porém, como bem preleciona o professor Edvaldo Brito em suas lições de sala de aula, outra premissa relevante a ser fixada remete à compreensão da diferença elementar existente entre o conceito “de sistema” e o “conceito sistema”, que são inconfundíveis.

“Conceito” remete à ideia geral que se tem acerca de um objeto. Esta ideia, para que seja formada, pressupõe a integração de vários elementos, que são constitutivos desse “conceito”, de modo que, ao se referir a tais elementos que formam esta ideia, está se referindo à própria ideia que dele se tem. Como tais elementos são apreendidos pela percepção e armazenados pelo indivíduo, a qualquer estímulo feito quanto a esta ideia, este “conceito” manifesta-se.

“Conceito de” algo, por sua vez, é a definição feita acerca desse objeto. Esta definição é entendida como uma síntese que se faz sobre esse conceito. Para que seja feita esta definição, necessário se faz buscar os elementos constitutivos da ideia do objeto, que integrarão o conceito desse objeto (“conceito de”).

---

<sup>120</sup>LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª Ed., Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 231.

<sup>121</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 121.

Significa dizer que, para se obter a definição de sistema – “conceito de” sistema, portanto – devem ser buscados os seus elementos constitutivos, que, por sua vez, são as partes formadoras desse conceito. É importante registrar que mesmo conceitos podem ser elementos de um conceito, de modo que não há qualquer impeditivo a que um ou mais desses elementos constitutivos sejam um próprio conceito, podendo um conceito conter, em si mesmo, diversos conceitos.

Feitas tais considerações, é preciso registrar ainda que o “conceito de” sistema não conta com definição uníssona.

Nesse sentido, clássicas são as lições de Canaris, quem bem sistematizou e analisou os diversos e diferentes conceitos de sistema<sup>122</sup> até então existentes ao tempo da sua obra.

A análise feita por Canaris identificou, em tais conceitos, duas características básicas que lhes eram comuns: a *ordenação* – no sentido de evidenciar uma determinação para que, tanto o juiz quanto o legislador, procedessem com adequação racional – e a *unidade* – que aclarava a necessidade de se evitar a existência de contradições dentro do sistema.

Porém, Canaris não aceitou tais conceitos existentes sobre a ideia de sistema, e, em lugar de concordar com eles, criticou-os. E, como justificativa para essa sua crítica, expôs duas razões: uma, a de que tais concepções foram todas influenciadas pela definição de Kant, firmada no sentido de que o sistema é um conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios; e duas, porque tais conceitos ressaltam duas características básicas – a *ordenação* e a *unidade* – mas não revelam a noção dos *valores* que o compõem, que também está presente na ideia de sistema.

Assim, por não admitir as concepções até então existentes, em razão das falhas que apontou, Canaris desenvolveu o seu próprio conceito de sistema, acrescentando a concepção de que são os valores elevados do Direito que justificam a ideia de sistema.

---

<sup>122</sup>Confira-se a síntese acerca desses clássicos conceitos de sistema, contida nas lições do professor Paulo Pimenta: “São elas: a) o sistema ‘externo’ formulado por Heck, que se refere aos conceitos de ordem da lei; b) o sistema de ‘puros’ conceitos fundamentais - foi desenvolvido por Kelsen, Stammler e Nawiasky, fixando categorias puramente formais; c) o sistema lógico-formal, definido pelos partidários da ‘jurisprudência dos conceitos’; d) sistema axiomático-dedutivo, no sentido da logística, o qual fundamenta-se na ausência de contradições e na idéia de plenitude, características impossíveis de ser alcançadas num sistema de valores e de princípios; e) sistema como conexão de problemas - é incompatível com a idéia de unidade e adequação, pois o direito não é um somatório de problemas; f) sistema como relações da vida, concepção que não pode ser sustentada, eis que, sendo as relações objeto do direito, não podem formar a unidade deste; g) sistema de decisões de conflitos, que nada esclarece sobre a unidade.”: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 122-123.

O conceito de Canaris, portanto, considera as ideias de *adequação valorativa e unidade interior* da ordem jurídica, de modo que o sistema deve ser definido como “uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais do Direito”<sup>123</sup>.

Partindo-se das concepções de Larenz, Engisch e Canaris, e como bem preleciona o professor Edvaldo Brito em sala de aula, podem ser apontados três elementos constitutivos do conceito de sistema: coordenação, harmonia e interdependência.

O elemento da coordenação conduz à conclusão de que há sistema quando se tem um conjunto coordenado de partes. Significa dizer, todo sistema pressupõe a existência de partes que são comuns na ordenação, partes que são coordenadas entre si.

Já a harmonia pode ser mais bem evidenciada a partir de uma metáfora, feita em sala de aula pelo professor Edvaldo Brito, que se mostra muito esclarecedora: a noção de harmonia no sistema remete à figura de uma orquestra. Não é preciso ser exímio conhecedor dos fundamentos de Música para se afirmar que, ao executar uma peça, a harmonia musical restaria violada se o bombo sobressaísse à gaita. Essa desarmonia certamente provocaria o destoar da obra.

Nesse sentido, portanto, harmonia consiste na interrelação de equilíbrio entre as partes que compõem o todo, capaz de permitir a uniformidade dos seus elementos em conjunto.

É importante ainda registrar que essa característica da harmonia é relevante para impedir a permanência no sistema de elementos que lhe são estranhos ou incompatíveis. Isso porque elementos que estejam em desarmonia com os demais, a rigor, sequer pertencem ao sistema.

Além dos dois mencionados elementos constitutivos do conceito de sistema, para que haja o próprio sistema, os seus elementos integrantes têm de demonstrar que existe interdependência entre eles. À ideia de sistema é inerente a concepção de que os elementos dependem uns dos outros, não podendo ser considerados de maneira isolada, já que eles integram um todo sistemático.

Assim, como o sistema remete à composição de elementos coerentes e harmônicos, sob uma perspectiva unitária, de interdependência<sup>124</sup>, pode-se iniciar fixando o “conceito de”

---

<sup>123</sup>CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 77.

<sup>124</sup>Geraldo Ataliba, ao tratar da idéia sistema, traz precisas lições que devem ser consideradas: “o caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano



sistema estabelecendo-o como o conjunto de partes que são coordenadas, harmônicas e interdependentes entre si.

#### 4.1.3 Da mobilidade e da abertura do sistema

Ainda seguindo as lições de Canaris, é preciso registrar que o sistema apresenta duas características: a abertura e a mobilidade.

Tais características foram também suscitadas por Larenz<sup>125</sup>, ao ter afirmado que a única espécie de sistema ainda possível é o sistema aberto e móvel em si.

E esta afirmativa se justifica em uma razão: o Direito, como ciência cultural, é essencialmente dinâmico.

Essa abertura do sistema, a que se referem Canaris e Larenz, encontra-se, portanto, na modificabilidade da ordem jurídica. Significa dizer que essa abertura traduz a constatação de que os valores contidos no sistema estão sujeitos a mudanças.

Assim, considera-se aberto o sistema porquanto ele deve considerar o seu entorno, de modo que os subsistemas sociais que o circundam também devem ser levados em consideração. Afinal, é sobre esses subsistemas sociais – tais como a política e a economia – que se dá a função prescritora da norma jurídica.

Essa abertura também pode ser concebida a partir da noção de incompletude, presente tanto na capacidade de evolução, quanto nas diversas hipóteses de modificação do sistema, e que representa a própria provisoriedade do conhecimento científico.

---

conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros”: ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 4-5.

<sup>125</sup> Para Larenz, “para a ciência do Direito como também para a filosofia prática (quer dizer, a ética e a filosofia do Direito), a única espécie de sistema ainda possível é o sistema ‘aberto’ e, até um certo grau, ‘móvel’ em si, que nunca está completo e pode ser continuamente posto em questão, que torna clara a ‘racionalidade intrínseca’, os valores directivos e os princípios do Direito. A busca de um tal sistema e a orientação dada por ele em questões fundamentais é uma parte constitutiva irrenunciável do labor jurídico.”: LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Direito**. José de Lamego (trad). 2ª Ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 203.

Outra não foi a lição dada por Canaris<sup>126</sup>, no sentido de que cada sistema científico é apenas um “projeto de sistema”, que exprime, pois, o estado dos conhecimentos do seu tempo, não sendo definitivo nem fechado, em razão da possibilidade de uma reelaboração científica.

Nessa concepção, o sistema não é logicamente fechado, uma vez que tem de estar aberto para novas construções jurídicas, bem como para novos conhecimentos jurídicos<sup>127</sup>.

Já a mobilidade, como bem pontuado pelo professor Paulo Pimenta<sup>128</sup> em alusão às lições de Canaris, “é considerada com dois caracteres básicos: a igualdade fundamental da categoria e a substituibilidade mútua dos competentes princípios ou critérios de igualdade”. Nesse sentido, pode-se afirmar que o sistema móvel atua no sentido de reafirmar a própria abertura do sistema.

Por outro lado, contudo, o sistema, do ponto de vista da dogmática jurídica, pode ser definido como um sistema fechado em si. E é assim considerado por duas razões: a primeira delas, porque uma norma fundamenta-se em outra; e a segunda, porque o sistema é reflexivo, de modo que regula a sua própria criação, criando a sua própria estrutura.

Dessa forma, em que pese o tratamento dado aparentar uma possível contradição – tendo em vista que se tratariam, à primeira vista, de concepções excludentes – impera o reconhecimento de que há uma tendente aproximação entre elas, de modo que é possível afirmar, portanto, ser um sistema, ao mesmo tempo, aberto, fechado e móvel.

---

<sup>126</sup>“De facto, o jurista, como qualquer cientista, deve estar sempre preparado para pôr em causa o sistema até então elaborado e para o alargar ou modificar, com base numa melhor consideração. Cada sistema científico é assim, tão só um projecto de sistema, que apenas exprime o estado dos conhecimentos do seu tempo; por isso e necessariamente, ele não é nem definitivo nem fechado, enquanto, no domínio em causa, uma reelaboração científica e um progresso forem possíveis”: CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Introdução e tradução de A.Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 106.

<sup>127</sup>Nesse sentido, Larenz afirma: “Aqui é nítido que o sistema, mesmo o externo ou conceptual, nem é nem pode ser um sistema logicamente fechado; uma vez que tem de estar ‘aberto’ para novas construções jurídicas, bem como para novos conhecimentos jurídicos, e que, por esse motivo, ele próprio tem por sua vez de ser comprovável enquanto padrão para uma determinada teoria, se se não chegar entretantes a uma resolução ‘plausível’, terá de ser revisto.” LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª Ed., Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 643.

<sup>128</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 124.

#### 4.1.4 Da importância da abertura e da mobilidade para o sistema

Por fim, cumpre ainda registrar que o ideal de subsunção de todos os casos jurídicos aos conceitos do sistema é inatingível, porquanto o sistema não é perfeito e acabado.

Por isso, não é possível repartir a multiplicidade dos processos da vida em um sistema de compartimentos estanques e imutáveis, uma vez que os fenômenos da vida não apresentam fronteiras tão rígidas.

Como bem considerou Larenz<sup>129</sup>, isso é mesmo impossível porque a vida produz constantemente novas configurações, que não estão previstas em um sistema acabado. Por isso, o ideal de um sistema perfeito, acabado e, assim, isento de lacunas, jamais foi realizado, em que pese haver o desiderato para que ocorra uma aproximação o quanto mais seja possível desse ideal.

Nesse esteio, como sugere Larenz, um sistema construído de tal forma requer a existência de conceitos de grau mais elevado de abstração; e mais, que estes conceitos só admitam duas inferências, que se contraponham de forma excludente, não admitindo uma terceira.

É nisso que se encaixa a formação de conceitos abstratos, porquanto com o auxílio de tais conceitos, um grande número de fenômenos, mesmo de índole diversa, pode ser reconduzido a um denominador comum e uniformemente regulado. Como bem conclui Larenz, esse é o papel das pautas de valoração e princípios jurídicos<sup>130</sup>.

#### 4.1.5 Do conectivo imprescindível à coesão do sistema: os princípios jurídicos

Nesse estudo feito acerca do sistema, há, ainda, outro ponto relevante a ser examinado.

Isso porque, é certo que a coordenação, harmonia e interdependência, inerentes ao conceito de sistema, já revelam que, por certo, existe algum conectivo imprescindível a essa coesão.

---

<sup>129</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª Ed., Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 645.

<sup>130</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª Ed., Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 649.

Desse modo, a noção de sistema remete à existência de uma ideia central, de um vetor comum que é aglutinante dos seus elementos<sup>131</sup>.

Afinal, como bem criticado por Canaris, a ordem e a unidade eram insuficientes para conceituar o sistema, porque as conexões de valorações jurídicas existentes nessa ordem não eram reveladas.

E são justamente estes valores que realizam estas conexões interiores.

Remetendo-se, ainda, às clássicas lições de Karl Larenz<sup>132</sup>, as normas jurídicas guardam sempre uma conexão múltipla umas com as outras, de modo que nunca se apresentam desligadas entre si. Por isso, o ordenamento jurídico tem de ser considerado em seu conjunto, como um todo subordinado a determinadas ideias jurídicas diretivas, princípios ou pautas gerais de valoração.

Nesse sentido, cumpre mencionar o pensamento de Ronald Dworkin<sup>133</sup> que, ressaltando a existência de tais conexões de sentido entre as normas, destaca o papel desempenhado pelos princípios diretivos do ordenamento jurídico<sup>134</sup>.

Como bem pontuou o professor Paulo Pimenta<sup>135</sup>, “todo ramo do conhecimento assenta-se sobre determinadas verdades fundantes, certos alicerces, sobre os quais se erguem as demais premissas”. E são estas verdades primeiras que, no campo da ciência do Direito, correspondem aos denominados “princípios jurídicos”.

Por fim, é importante registrar que os princípios justificam-se na própria concepção de sistema. Afinal, como bem registrado pelo professor Paulo Pimenta<sup>136</sup>, é este conceito de

<sup>131</sup>Nesse sentido, precisas são as lições de Paulo de Barros Carvalho, que define sistema como sendo “o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.”: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 40.

<sup>132</sup>LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2ª ed., José Lamago (trad), revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 531.

<sup>133</sup>DWORKIN, Ronald, **Los derechos en serio**. 2ª ed., Marta Guastavino (trad.), Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1989, p. 72 e ss. e 134 e ss.

<sup>134</sup>Nesse sentido, válido transcrever trecho da obra de Dworkin: “[...] a descoberta das conexões de sentido em que as normas e regulações particulares se encontram entre si e com os princípios diretivos do ordenamento jurídico, e a sua exposição de um modo ordenado, que possibilite a visão de conjunto – quer dizer, na forma de um sistema – é uma das tarefas mais importantes da ciência do Direito.”

<sup>135</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 125.

<sup>136</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 125.

sistema que “proporciona a localização dos *princípios jurídicos*, ao tempo em que se evita um positivismo extremo e abstrato”.

É, pois, imprescindível descobrir as conexões de sentido que as normas possuem entre si e com os princípios diretivos do ordenamento jurídico, expondo-as de modo ordenado que possibilite a visão de conjunto, na forma de um sistema.

#### 4.1.6 Dos princípios: normas?

Princípio é norma. A afirmação hoje feita de modo tão categórico e natural, nem sempre assim pode ser realizada.

Nesse sentido, o professor Paulo Pimenta<sup>137</sup> bem afirma que a evolução da tese da normatividade dos princípios foi gradual. Explica ele que, em uma primeira fase, a *jusnaturalista*, negava-se a normatividade dos princípios, que eram definidos como ideias abstratas, com dimensão ético-valorativa. No período seguinte, o *positivista*, começou-se a atribuir certa força normativa aos princípios, sendo identificado o seu ingresso nos Códigos como fonte normativa subsidiária. Já na fase *pós-positivista*, as Cortes Internacionais de Justiça passaram a exercer uma função renovadora, de modo que os princípios foram inseridos nos textos das Constituições modernas, como pautas de valoração dotadas de hegemonia sobre as demais fontes normativas. Essa é a atual fase, que já revela a força normativa dos princípios, muitas vezes identificados como disposições nas próprias Cartas Constitucionais.

O primeiro a sustentar que os princípios são normas foi Ronald Dworkin, ao que foi seguido por seu discípulo, o jurista alemão Robert Alexy. Contudo, a teoria dos princípios foi, de fato, consolidada com os estudos do jurista italiano Vezio Crisafulli, que afirmou, de forma

---

<sup>137</sup>O professor Paulo Pimenta sistematiza e bem expõe, em termos claros, essa evolução: “A tese da *normatividade* dos princípios foi evoluindo gradativamente. Na primeira fase, a *jusnaturalista*, a normatividade dos princípios era negada, representando estas ideias abstratas, com dimensão ético-valorativa. No período *positivista* os princípios começam a adquirir força normativa, ingressando nos Códigos como fonte normativa subsidiária. Finalmente, a terceira fase, denominada de *pós-positivista*, inicia-se com a função renovadora exercida pelas Cortes Internacionais de Justiça. Posteriormente, as Constituições modernas passaram a inserir os princípios em seus textos, convertendo-os em pautas de valoração, com hegemonia sobre as demais fontes normativas. Desse modo, a presença nas Cartas Constitucionais de muitas disposições de princípios tem reforçado a posição que sustenta a normatividade destes.”: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 125.

categorica, que os princípios são verdadeiras normas que disciplinam comportamentos públicos ou privados.

Conforme bem relatado nos escritos do professor Paulo Pimenta<sup>138</sup>, Vezio Crisafulli distingue três funções dos princípios: integrativa, interpretativa e programática. Dentre essas funções, o jurista italiano afirma que é na função programática que os princípios revelam a sua potencialidade, traçando as diretrizes a serem seguidas pela atividade legislativa.

Na doutrina brasileira, os princípios tiveram destaque pelos escritos de Paulo Bonavides<sup>139</sup>, para quem os princípios são “normas-valores”, “normas-chave” do sistema jurídico, o “oxigênio” das Constituições.

#### 4.1.7 Da função dos princípios enquanto normas fundantes

Os princípios, enquanto normas, distinguem-se das regras por vários critérios<sup>140</sup>, dentre os quais podem ser apontados: o seu grau de abstração mais elevado; o seu caráter de fundamentalidade, enquanto normas fundamentais do sistema, superiores às regras; a maior carga axiológica que possuem, se comparados às regras, dentre outros.

Assim, dadas essas suas específicas características, pode-se afirmar que a função dos princípios é a de justificar as decisões de valor que subjazem às normas, subordinando-as, unificando-as e excluindo as contradições de valorações, de modo a contribuir para a interpretação e para o desenvolvimento do Direito imanente à lei e do Direito transcendente à lei.

Portanto, se de um lado é inequívoca a relevância da busca de um sistema e a orientação que ele confere em questões fundamentais; de outro, é inegável o papel dos princípios para

<sup>138</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 127-128.

<sup>139</sup>BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 244-266.

<sup>140</sup>O professor Paulo Pimenta destaca: “Sendo normas, os princípios distinguem-se da outra espécie, as *regras*, através de vários critérios, podendo ser destacados os seguintes: a) *Grau de abstração* – os princípios apresentam grau de abstração mais elevado que as regras; b) *Grau de determinabilidade* – as regras podem ser aplicadas diretamente, enquanto os princípios necessitam de mediação, através da ação do legislador e do juiz; c) *Caráter de fundamentalidade* – os princípios são normas fundamentais do sistema jurídico, sendo superiores às regras; d) *Natureza normogênica* – os princípios representam o fundamento das regras, tendo, pois, uma função normogênica; e) *Carga axiológica* – os princípios têm uma carga axiológica maior do que as regras.”: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 130. Conferir, ainda, Dworkin e Alexy que traçam outros critérios, bem como, na doutrina pátria, Paulo Bonavides.

essa harmonia, haja vista serem diretivas dotadas de alto grau de abstração, capazes de conferir a unidade indispensável ao sistema.

Afinal, como já afirmava Engisch, a ordem jurídica, como produto do espírito humano, não é nenhum caos informe. Há, pois, princípios imanentes e diretivos relacionados uns com os outros de modo coerente, que formam no seu conjunto um sistema.

#### **4.1.8 Dos elementos do sistema e sua norma fundamental**

Por fim, cumpre registrar um último aspecto relevante a esse estudo preliminar.

Até então, restou fixado como premissa que todo texto da ciência do Direito que tenha o direito positivo como objeto, não pode olvidar de considerá-lo como sistema que é.

Sistema que é, o direito é constituído por elementos harmônicos. Essa harmonia decorre da existência de elementos aglutinadores que impedem a permanência de qualquer situação de contradição.

Dessa forma, sendo o direito um sistema que, como tal, deve conter apenas elementos harmônicos entre si, aqueles elementos que, de alguma forma, não atendam aos requisitos de pertinência do sistema, não podem ser considerados como a ele pertencentes, devendo ser excluídos pelo próprio direito positivo.

Os elementos que constituem o Direito são as normas jurídicas. Estas normas seguem uma estrutura hierarquizada, de modo que alguns elementos possuem uma posição privilegiada na estrutura. Essa posição de destaque decorre da importância e relevância que tais elementos assumem dentro do sistema, sobretudo, para a sua harmonização.

Essa estrutura hierárquica assume papel fundamental principalmente nas situações de aparente conflito entre os seus elementos. Assim, em sendo identificadas contradições entre os elementos que o compõem, deve-se socorrer àquela categoria de elemento que é considerado fundamental e que dita a posição dos demais dentro do sistema.

É preciso, pois, identificar que elemento é esse.

Para Hans Kelsen<sup>141</sup>, esse elemento é a norma fundamental, assim denominada porque não é a estabelecida de conformidade com a determinação de outra norma, sendo, pois, pressuposta.

Todas as normas de uma determinada ordenação jurídica são criadas segundo as disposições de outras normas, até que se chegue a esta norma fundamental, a qual constitui a unidade do sistema de normas, a unidade de toda a ordenação jurídica.

Portanto, é a norma fundamental que representa a unidade do fundamento último de validade, constituindo, assim, a unidade do sistema normativo.

No sistema jurídico brasileiro, essa norma fundamental é a Constituição Federal, a partir da qual se permite falar em um sistema constitucional.

#### 4.1.9 Do sistema jurídico constitucional

A ideia de sistema constitucional surge da necessidade de se inserir a Constituição jurídica no seio da sociedade, a fim de conferir-lhe maior eficácia. Significa dizer, a ideia de sistema constitucional exprime a Constituição real, assim compreendida como as forças políticas inseridas na Constituição jurídica.

Traçadas as premissas anteriores, valendo-se ainda das lições de J. J. Gomes Canotilho<sup>142</sup>, torna-se possível afirmar que a Constituição “é um sistema jurídico normativo aberto de regras e princípios”. E ele mesmo bem esclarece a sua definição: *é sistema jurídico* porque se trata de um sistema dinâmico de normas; *é normativo*, porquanto composto por normas; *é aberto*, uma vez que possui uma estrutura dialógica; e *de regras e princípios*, já que as normas que compõem o sistema revestem-se dessa dupla natureza.

---

<sup>141</sup>Válido transcrever as lições de Hans Kelsen: “uma ordem jurídica é um sistema de normas gerais e individuais que estão ligadas entre si pelo fato de a criação de toda e qualquer norma que pertence a este sistema ser determinada por uma outra norma do sistema e, em última linha, pela sua norma fundamental. Uma norma somente pertence a uma ordem jurídica porque é estabelecida de conformidade com uma outra norma desta ordem jurídica. Por esta via, somos reconduzidos finalmente à norma fundamental, que já não é a estabelecida de conformidade com a determinação de uma outra norma e que, portanto, deve ser pressuposta.”: KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 260.

<sup>142</sup>CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed., Coimbra: Almedina, 1993, p. 165-169.



Esse entendimento é corroborado pelo professor Edvaldo Brito<sup>143</sup>, que em sua obra, bem destaca que a parte dogmática de uma Constituição é um sistema normativo, hierarquizado em normas-princípio – dotadas de grau de abstração elevado – e em normas-regra – que possuem abstração relativamente reduzida, sendo susceptíveis de aplicação direta ao caso concreto.

Portanto, aproveitando-se da conclusão do professor Paulo Pimenta<sup>144</sup>, a Constituição deve ser considerada como sistema, e, porquanto suscetível de adaptações às transformações valorativas, qualificado como aberto.

Por fim, importa registrar que essa concepção sistemática da Constituição já encontrou acolhida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sendo clássico exemplo dessa manifestação o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4/DF, na qual o Ministro Celso de Mello<sup>145</sup> asseverou a necessidade de que a Constituição, Lei fundamental do Estado, seja considerada um estatuto conformador da atividade estatal e do próprio processo político constitucional, que alberga um sistema de normas e princípios.

#### 4.1.10 Do subsistema constitucional tributário

De início, registre-se que um sistema pode ser integrado por vários subsistemas.

Nesse sentido, compreendido o sistema constitucional, passa-se à necessária compreensão do que se pode chamar de subsistema tributário – subsistema que integra o sistema constitucional.

---

<sup>143</sup> “[...] a parte dogmática de uma Constituição é um sistema normativo, hierarquizado em dois verdadeiros estamentos: as normas-princípio e as *normas-regra*. Aquelas dotadas de grau de abstração elevado, de caráter de fundamentalidade das normas-regra; enquanto estas têm abstração relativamente reduzidas, por isso que são susceptíveis de aplicação direta ao caso concreto, por serem veículos de *facti specie*.”: BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 65.

<sup>144</sup> “Não se pode considerar a Constituição como um sistema apenas de regras, o que geraria um sistema de limitada racionalidade prática, na medida em que existiria uma exaustiva disciplina legislativa, sem deixar espaços para a complementação e o desenvolvimento do sistema. Daí porque a Constituição deve ser considerada como um sistema aberto, ou seja, suscetível de adaptações às transformações valorativas, as quais repercutem na ordem interna do sistema.”: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 131.

<sup>145</sup> “É preciso ter presente que a Constituição, enquanto Lei Fundamental do Estado, representa, na dimensão jurídica em que se projeta, um estatuto conformador da atividade estatal e do próprio processo político-institucional, que alberga, na síntese de sua expressão normativa, ‘um sistema interno de normas e princípios’ (v. J. J. Gomes Canotilho, ‘Direito Constitucional’, p. 137, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra).”

É certo, até 1965, o Brasil não possuía um subsistema tributário. Por tal razão, é possível afirmar, como bem o faz o professor Edvaldo Brito, em suas lições de sala de aula, que àquela época, não havia a concatenação de princípios, de modo que a tributação era feita *a forfait*.

Atualmente, contudo, pode-se afirmar que o Brasil possui um subsistema tributário, porquanto está formado pelos característicos elementos constitutivos de um sistema.

E este subsistema também deve ser denominado de constitucional, porquanto a matriz das suas normas-princípios está na Constituição da República. Dessa forma, adequado se falar na atual existência de um subsistema constitucional tributário.

A título exemplificativo, em razão dessa característica sistemática, é possível afirmar que o artigo 3º, da Constituição da República<sup>146</sup>, é de total aplicabilidade ao Direito Tributário, não se podendo dele fazer interpretação isolada, porquanto não se pode olvidar que se trata de um sistema.

Portanto, o alcance de uma norma deve ser obtido no próprio sistema constitucional. Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>147</sup>, o jurista não pode esquecer de que, estando diante de um preceito jurídico qualquer, trata-se da parte de um todo, que é o sistema, uno, incindível e harmônico entre suas partes.

Isso porque, como preleciona o professor Edvaldo Brito<sup>148</sup>, toda a estrutura do direito positivo está insculpida na Constituição, já que esse documento normativo é o maior do sistema piramidal do ordenamento jurídico brasileiro, no qual se encontram as normas

---

<sup>146</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

<sup>147</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário – Evolução e Características Atuais**. Anotações de curso ministrado junto ao TRF da 3ª Região. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20311-20312-1-PB.html>> Acesso em: 02 fev. 2015: “o jurista, diante de um preceito qualquer, jurídico, de qualquer norma, pode até tratá-la, mas jamais se esquece de que está tratando de uma parte de um todo maior, de um todo global que é o sistema. Sistema que, por definição, tem as características de ser uno, é um som incindível, não dá para partir, quebrar. É harmônico e, portanto, todas as suas partes se conjugam entre si e devem ser compreendidas dentro dessa harmonia.”

<sup>148</sup> “Com efeito, toda a estrutura desse direito positivo está insculpida na Constituição. Assim, é nesse documento normativo o maior do sistema piramidal do ordenamento jurídico brasileiro, onde se encontram as normas fundamentais, sejam as simples normas, sejam as normas-princípios, regendo a tributação. As normas-princípios constituem o ‘Estatuto do Contribuinte’.”: BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 48.

fundamentais que regem a tributação, sejam na qualidade de simples normas (normas-regras) sejam as normas princípios, que constituem o Estatuto do Contribuinte.

Dessa forma, os regimes da Constituição inspiram e orientam todo o sistema constitucional tributário, que é subsistema do sistema constitucional.

#### 4.2 DA IMPORTÂNCIA DO MÉTODO LÓGICO LINGUÍSTICO PARA A IDENTIFICAÇÃO DA SOLUÇÃO NO SISTEMA

Além da necessidade de se estudar o Direito como sistema que é, outra premissa a ser estabelecida é a necessidade de utilização do método lógico linguístico na realização de qualquer estudo científico.

O sistema jurídico é um sistema constituído por linguagem. Por isso mesmo, é denominado sistema proposicional, porquanto constituídos por proposições.

Por ser criado pelo homem, produto da sua vontade, o Direito, esse objeto cultural, é representado por uma linguagem, instrumento da comunicação humana por excelência. Portanto, pode-se afirmar que o Direito é linguagem<sup>149</sup>, em que pese não se reduzir a ela<sup>150</sup>.

Por tal motivo, não é incomum a afirmativa de que, ao regulamentar as relações envolvidas no comportamento humano, a *linguagem* do Direito é *prescritiva* (linguagem-objeto); ao passo que é *descritiva* a linguagem da Ciência do Direito (metalinguagem) porquanto transmite conhecimentos sobre a realidade jurídica. Portanto, dúvidas não podem haver de que Direito e linguagem estão umbilicalmente relacionados.

---

<sup>149</sup> Nas precisas lições do professor Edvaldo Brito, “a realidade do Direito é, em si, *linguagem*, uma vez que se expressa por proposições prescritivas no ato intelectual em que a fonte normativa afirma ou nega algo ao pensar a conduta humana em sua interferência intersubjetiva; bem assim, é *linguagem*, uma vez que, para falar dessas proposições, outras são enunciadas mediante formas descritivas. É, ainda, *linguagem*, porque há um discurso típico recheados de elementos que constituem o repertório específico que caracteriza o comportamental da fonte que emite a mensagem normativa e de organização que se incumbe de tipificar a sua *facti specie* a conduta dos demais destinatários (receptores de mensagem) quando na sua interferência intersubjetiva.”: BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 16.

<sup>150</sup> O professor Paulo Pimenta, de forma apropriada, bem realiza esta afirmação em sua obra: “Por ser produto da vontade humana, o Direito está representado numa linguagem, instrumento básico da comunicação humana. [...] Não se deseja afirmar, entretanto, que o Direito se reduz à linguagem.” : PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 26.

Não obstante, o professor Paulo Pimenta<sup>151</sup> faz um importante alerta: a existência da Ciência do Direito depende da linguagem por diversos motivos. Dentre esses motivos, citando Maria Helena Diniz, elenca os seguintes: o objeto não pode ser produzido numa dimensão exterior à linguagem; a ciência requer uma linguagem científica rigorosa; o objeto é construído sobre dados expressos pela linguagem; as palavras representam o ponto de partida da interpretação; o jurista deve complementar a linguagem, em sendo ela incompleta; e o jurista deve sistematizar a linguagem do legislador.

Dessa forma, apesar de ser muito comum a utilização da retórica – a arte de usar uma linguagem para comunicar de forma eficaz e persuasiva –, um trabalho científico não pode admitir como fundamento de sua construção a utilização da “*teoria do acho*”, assim denominada, ao tempo em que combatida, pelo professor Edvaldo Brito<sup>152</sup>.

O discurso jurídico científico precisa repudiar os meros *achismos*, já que deve ser principalmente permeado pelo conhecimento que demonstra a natureza da Ciência do Direito.

Dessa necessidade, surge a importância de se adotar o método lógico linguístico, mormente porque, para a obtenção do conhecimento científico, é preciso livrar-se da influência dos condicionamentos da personalidade e das preferências pessoais, praticando-se a neutralidade axiológica. E, para tanto, a investigação científica deve-se submeter às funções semióticas e aos rigores dos princípios da lógica, a fim de que o intérprete livre-se da influência das suas preferências e dos seus meros *achismos*.

<sup>151</sup>PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 27.

<sup>152</sup>“O discurso científico enjeita a *teoria do acho*, mesmo quando a investigação do conhecimento é a do *objeto cultural* que, por natureza, não permitindo a *experimentação*, somente dá espaço à experiência. Apesar disso, o Direito, sendo um *objeto cultural*, nas circunstâncias em que é instrumentalizado, sempre pelo *discurso* - ora o da fonte normativa, ora o do aplicador do produto dessa fonte - tem de ser cuidado ora pela *retórica*, ora pelo *conhecimento científico*. Exatamente sob esse segundo aspecto é que se exige cautela de quem emite a mensagem, no sentido de que deve evitar os seus ‘*bias*’. O exposto justifica que tenhamos adotado o *método lógico-linguístico*, por todo esse tempo, cada vez que escrevemos sob um ótica jurídica. Esse *método* contempla o Direito como *objeto* de várias ciências, cada qual delas estudando-lhe um aspecto para a formação do conjunto dos elementos reclamados pela *ciência jurídica* que o trata sob o prisma *deontico*. A teoria da linguagem, enquanto tratada pela *Semiótica*, incumbe-se de demonstrar as implicações dos *signos* e *símbolos* utilizados pelo emissor de uma mensagem para transmiti-la o menos ambígua possível ao respectivo receptor. Este é o lado responsável pelo batismo do método como sendo ‘*linguístico*’. Já a *Lógica*, por causa de sua função disciplinadora do pensamento, contribui para dar precisão à mensagem. O seu princípio da identidade é elucidativo, pois, afirma que um ser é sempre idêntico a si mesmo e não àquele que lhe é contrário, pois, ‘*o que é, é, o que não é, não é*’, porque, se se admitisse que um *ser* pudesse, ao mesmo tempo, ter identidade a si e ao seu *contrário*, estar-se-ia admitindo que o *contrário* do que é *verdadeiro* é, ao mesmo tempo, *verdadeiro* e *falso*. A *Lógica* repudia essa possibilidade ao afirmar o seu princípio de *não-contradição*: ‘*o contrário do que é verdadeiro é falso*.’”: BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 34-35.

Para o professor Edvaldo Brito<sup>153</sup>, importante defensor dessa adoção, o método lógico linguístico “consiste em utilizar os princípios da Lógica para disciplinar o pensamento veiculado mediante as propriedades pragmáticas da linguagem do direito (linguagem objeto) e, sobretudo, a linguagem dos juristas (metalinguagem)”.

Tem-se que o método é designado de *lógico* haja vista que a Lógica tem por função disciplinar o pensamento de modo a conferir precisão à mensagem que é transmitida. Afinal, a Lógica tem por basilar o princípio da identidade ou da não contradição, a partir do qual um ser é sempre idêntico a si mesmo e não àquele que lhe é contrário, não podendo ser, ao mesmo tempo, idêntico a si e ao que lhe é contrário.

O método é também *linguístico* porque se vale da teoria da linguagem. Esta teoria pretende demonstrar as implicações dos signos e símbolos que são utilizados pelo emissor de uma mensagem para transmiti-la de forma menos ambígua possível ao receptor do discurso.

Avançando no estudo, é importante registrar que há duas ciências da linguagem: a *linguística* e a *semiótica*. A linguística tem por objeto a linguagem verbal, ao passo que a semiótica pode ser definida como a ciência de qualquer linguagem.

Para fins deste trabalho, o estudo será restrito à semiótica. Este termo designativo tem origem na palavra grega *semeion*, que significa “signo”. Daí se depreende que a semiótica é, portanto, a ciência das linguagens que estuda o signo, sendo este o seu objeto. O signo, por sua vez, representa um objeto, que é a sua causa determinante.

O fato de a semiótica ser a ciência de qualquer linguagem e o Direito, um fenômeno de comunicação humana estruturado por uma linguagem, traz por consequência que essa relação cruzada termina por tornar aplicável, à seara jurídica, a teoria geral dos signos<sup>154</sup>.

Por isso, é importante avançar no estudo para consignar que, entre os signos, há três relações, também denominadas de funções semióticas, que são: a semântica, a sintaxe e a pragmática.

---

<sup>153</sup>BRITO, Edvaldo. **Prefácio**. In PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 17-18.

<sup>154</sup>Essa afirmação conta com o respaldo do professor Paulo Pimenta: “Ora, sendo a semiótica a ciência de qualquer linguagem e sendo o Direito um fenômeno comunicacional, estruturado numa linguagem, vale reafirmar, pode-se aplicar a teoria geral dos signos ao campo jurídico, a qual, revelando a relação entre os signos, destaca o aspecto comportamental do Direito.”: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 30.

A semântica serve-se do estudo das relações entre os signos e os objetos por eles designados (designação), preocupando-se com o significado (significação) que deles se pode extrair.

A sintaxe, por sua vez, estuda as relações dos signos entre si mesmos, preocupando-se com os problemas de transmissão da informação.

Porém, como a comunicação afeta o comportamento, por certo que existem situações em que fenômenos linguísticos não poderão ser descritos pela semântica, como sequer pela sintaxe.

Como bem expõe o professor Paulo Pimenta, é que o contexto da comunicação humana pode provocar alteração na estrutura conceitual do signo, o que termina por gerar alterações entre os signos e os seus respectivos objetos.

Em razão desses fenômenos, foi desenvolvida a terceira função da semiótica, denominada *pragmática*.

Nesse sentido, a pragmática é o ramo da linguística que estuda a linguagem no contexto de seu uso na comunicação. Significa dizer, a pragmática estuda as relações entre o homem que fala sobre um objeto e este objeto, ocupando-se do ato de falar considerando a relação existente entre emissor e receptor.

Os signos, em sua significação ordinária, podem assumir diversos significados distintos no uso da língua. A pragmática, portanto, estuda os significados linguísticos determinados não exclusivamente pela semântica proposicional ou frásica, mas aqueles que se deduzem a partir de um contexto extra linguístico.

E é essa linha de posicionamento aplicada ao Direito – a pragmática da comunicação normativa – que, além de contar com o magistério de Tércio Sampaio Ferraz Junior<sup>155</sup>, tem como grande defensor o professor Edvaldo Brito e é seguida por este trabalho.

O professor Edvaldo Brito<sup>156</sup>, citando Georges Kalinowski<sup>157</sup>, conclui que especialmente pela pragmática da comunicação normativa acerca da conduta humana, quando

---

<sup>155</sup>Nesse tema, interessante consultar a obra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, intitulada “Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa”, editada pela Forense.

<sup>156</sup>BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 35.

<sup>157</sup>Este autor esclarece que as funções pragmáticas mais importantes são a da comunicação e a de expressão, uma vez que permitem aos homens comunicar conteúdos cognoscitivos e expressar estados emocionais. Com relação à sua aplicabilidade no âmbito jurídico, acrescenta que a linguagem do Direito não está destinada a

na sua interferência intersubjetiva no campo tributário, é que se consegue base para um conhecimento científico desta conduta, já que é no comportamento habitual que se encontram as inferências necessárias a uma conclusão racional.

Essa conclusão racional é a que constitui o conhecimento científico e que deve respeitar os limites e princípios da Lógica, para que reflita a crença verdadeira de retratar a realidade, de refletir o que é real.

O objetivo, portanto, desse trabalho, deve ser alcançado, sobretudo, a partir da pragmática da comunicação normativa, uma vez que, mais do que observar as relações existentes entre o signo e o seu objeto; ou do signo com outros signos; este trabalho propõe-se a realizar o exame das relações entre o emissor e o receptor, que certamente será capaz de contribuir para a sua conclusão, conduzindo a uma mudança na postura do intérprete da norma.

Toda essa digressão é necessária, como bem afirma o professor Edvaldo Brito, porque o conhecimento científico da imunidade tributária é formado na pragmática da comunicação normativa sobre uma determinada conduta do fisco em relação ao contribuinte.

Significa dizer, toda vez que a interferência intersubjetiva entre fisco e contribuinte se configurar, imperará a adaptação às respectivas circunstâncias – seja para modificar os elementos, seja para ajustá-los a uma nova realidade – a fim de que reste configurada também a situação da imunidade.

E, como concluiu o professor Edvaldo Brito<sup>158</sup>, é preciso que essa adaptação ocorra especialmente na construção do conteúdo semântico do signo “imunidade tributária”, seja para modificar os elementos dessa categoria jurídica, seja para ajustá-los a uma nova realidade, adequação essa que justamente consiste na denominada pragmática da comunicação normativa em matéria de “imunidade tributária”.

---

cumprir a função de expressão, se não a de comunicação; o que não ocorre, contudo, com a linguagem de quem aplica o Direito, uma vez que uma alegação, por exemplo, pode tratar de comover, já que pode servir de meio para expressar estados emocionais.

<sup>158</sup>BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 39.

## 4.3 DO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE

### 4.3.1 Imunidade: limitação constitucional ao poder de tributar?

O signo *imunidade*, em sua acepção etimológica, tem origem no latim *immunitas*, *immunitatis*. Enquanto vocábulo, significa “ser ou estar livre de”, “dispensado de”, “resguardado de ou contra”, incólume, liberado.

Já em sua aplicação ao Direito Tributário, o termo *imunidade* significa que pessoas, bens, coisas, fatos ou situações deixam de ser alcançados pela tributação, estando livres, liberados, incólumes à incidência tributária.

Em se adentrando no exame, em si, do instituto da imunidade, por certo que a abordagem científica do tema pressupõe a consulta à Constituição da República, Lei fundamental do sistema brasileiro.

Outro não é o resultado dessa incursão: infere-se que a temática da imunidade tributária é matéria exclusivamente constitucional.

Além do fundamento que deve ser obtido na Constituição, é certo que a abordagem científica de qualquer tema demanda a busca pelas fontes profícuas de conhecimento e requer a leitura daqueles que são referência no estudo do assunto.

Nesse sentido, dúvidas não existem de que Aliomar Baleeiro é o autor clássico das imunidades. Por isso, um estudo sobre imunidade não pode deixar de partir desta magistral fonte primária<sup>159</sup>.

De acordo com os ensinamentos do mestre baiano e a sua clássica lição, a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Este é, então, o ponto de partida para a análise que se realizará desse instituto neste trabalho.

---

<sup>159</sup>Esta é uma lição constantemente repetida pelo professor Edvaldo Brito e referida, inclusive, em um de seus trabalhos, nos seguintes termos: “Beira, já, os vinte anos, o episódio, porque ocorrido quando o autor destas linhas submeteu-se ao concurso público de títulos e de provas para professor na “Casa de ORLANDO GOMES”: um candidato tinha escrito uma dissertação sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e o examinador, o Professor SYLVIO SANTOS FARIA, iniciou a arguição com a sentença de que sobre esse tema a bíblia é a clássica obra de outro grande mestre daquela “Casa”, ALIOMAR BALEEIRO; por isso, aquele candidato, certamente, nada teria a dizer que já não se contivesse na dita obra e, conseqüentemente, nada teria a examinar...”: BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 324.



### 4.3.2 Das distinções relevantes: poder tributário, poder de tributar e competência tributária

Nesse esteio, antes de se esclarecer em que consiste essa limitação, é necessário definir que poder é esse que, na definição de Aliomar Baleeiro, será por ela limitado. Afinal, não se poderia falar que se trata de uma limitação ao poder de tributar, sem antes definir em que consiste este poder de tributar.

Para tanto, deve-se distinguir “poder tributário”, “poder de tributar” e “competência tributária”. Cada uma dessas categorias, como ensina o professor Edvaldo Brito<sup>160</sup>, apesar de relacionadas, possui contornos que as diferenciam entre si, tornando-as inconfundíveis.

Iniciando-se pelo “poder tributário”, tem-se que consiste ele em um atributo da soberania do Estado<sup>161</sup>. Significa dizer, o poder tributário é a faculdade de estabelecer, sem limitações, as regras de transferência patrimonial compulsória do indivíduo para a coletividade.

Em outras palavras, o poder tributário é o poder conferido ao ente político constitucional para que possa criar tributos que devem ser pagos pelos contribuintes, com o fim de fornecer ao Estado recursos necessários ao cumprimento das suas funções e dos seus objetivos elencados pela Constituição.

Eis porque, sendo uma manifestação da potestade do Estado, o mestre Edvaldo Brito conclui que o poder tributário somente pode ser exercido pelo poder constituinte originário, que é o poder de ordenação jurídica estatal. Em razão disso, sequer o poder constituinte

---

<sup>160</sup>BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In *Capacidade Contributiva*, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 320.

<sup>161</sup>Nesse ponto, válido mencionar que o professor Edvaldo Brito, demonstrando a importância prática desta distinção, acrescenta que, ainda exercendo soberania, o Estado tem a faculdade de estabelecer outras regras de transferência patrimonial compulsória do indivíduo não mais para a coletividade, mas para o próprio Estado. Estas regras configuram o denominado fundo de participação compulsória no campo do Estado providência (o Estado do bem-estar social): “Já neste ponto da exposição, vislumbra-se o interesse prático na distinção, a partir da observação de que, ainda exercendo soberania, o Estado tem a faculdade de estabelecer outras regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo, contudo, não mais para a coletividade, mas para ele próprio, operando, então uma redistribuição desse patrimônio do âmbito do seu próprio titular. Aqui estão os fundos de participação compulsória que constituem as exigências coativas de prestações pecuniárias caracterizadas como contribuições sociais destinadas ao custeio de encargos promocionais e da infelizmente, no campo do Estado providência, do Estado do bem estar social (‘welfare state’).”: BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In *Capacidade Contributiva*, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 321.

derivado poderia modificar as regras de transferência patrimonial do indivíduo para a coletividade, estabelecidas pela potestade.

Competência tributária, por sua vez, é a legitimidade conferida a uma entidade que lhe faculta agir dentro de certos limites. Significa dizer que, ao atribuir essa parcela de poder, a ordem jurídica permite que essa pessoa aja estritamente dentro destes limites conferidos.

Nas precisas lições do professor Edvaldo Brito<sup>162</sup>, “competência tributária é a legitimidade da faculdade de agir de uma entidade intraestatal, no campo das atribuições tributárias, na medida do poder que lhe assina a ordenação jurídica estatal plasmada pelo poder tributário”.

Destas definições, fica clara a inegável relação que há entre competência tributária e poder tributário: a competência tem o poder tributário como fonte, já que o Estado, exercendo a sua soberania, divide atribuições tributárias entre os entes que o compõem, as quais poderão ser exercidas dentro dos limites conferidos por essa faculdade de agir.

Por derradeiro, poder de tributar é a medida do poder que a ordem jurídica confere a cada ente. Em outras palavras, o poder de tributar representa a grandeza da competência tributária, que é identificada nas diversas disposições do ordenamento que assumem a forma de verdadeiros princípios-garantia que compõem o denominado Estatuto do Contribuinte.

#### **4.3.3 Do conteúdo da denominação: limitações constitucionais ao poder de tributar**

Definido o conteúdo das premissas anteriores, avança-se para a análise das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

A Constituição da República é a norma fundamental do sistema jurídico brasileiro, ápice do ordenamento jurídico.

É nela, Constituição, que se encontram as disposições que tratam do sistema rígido de distribuição de competências tributárias. Uma vez elencadas nesta norma fundamental, cabe a todos os entes políticos constitucionais observar estes ditames, sem ultrapassar os limites por ela traçados, sob pena de nulidade plena dos atos praticados sem essa observância.

---

<sup>162</sup>BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In *Capacidade Contributiva*, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 322.

Nesse sentido, se a faculdade de agir no campo das atribuições tributárias – a denominada competência tributária – é outorgada pela Constituição, por certo que a medida desta faculdade também deve ser dada pela mesma ordem jurídica. Esse é o motivo pelo qual a sede de tais limitações é justamente a Constituição da República.

Por isso, sendo o poder de tributar a medida, a grandeza, do poder conferido pelo ente, é certo que as limitações traçadas pela Constituição direcionam-se, em verdade, à competência tributária, e não precisamente a este poder. Significa dizer, a rigor, que a imunidade refere-se às competências tributárias dos entes federados, e não ao poder de tributar de cada ente federativo.

Contudo, em razão da clássica e tradicional denominação conferida pelo mestre baiano Aliomar Baleeiro e assim acolhida pelo Direito Tributário pátrio – inclusive, pela própria Constituição de 1988, estas considerações terminológicas não prejudicam a adoção desta consolidada expressão, que também será perfilhada por este trabalho.

#### **4.3.4 Imunidade: um princípio?**

É curial que se acrescente que tais limitações estão no sistema jurídico e se constituem em princípios, já que representam importante fundamento para a interpretação, o conhecimento e a aplicação do direito positivo.

Quanto a essa afirmativa, dúvida não pode restar de que se trata de verdadeiro princípio constitucional, uma vez que a própria Constituição da República assim define as imunidades na Seção II, do Título VI, ao incluí-las, junto a outros princípios asseguradores dos direitos e garantias dos contribuintes, no descritivo das limitações do poder de tributar. Todos esses princípios asseguradores dos direitos e garantias dos contribuintes, e que decorrem dos princípios representativos das limitações constitucionais ao poder de tributar, compõem o denominado Estatuto do Contribuinte.

Mas não somente pela atual redação constitucional a imunidade é considerada um princípio. A doutrina de Aliomar Baleeiro já assim a designava, antes mesmo da promulgação da atual Constituição da República.

Dessa forma, conclui-se que a imunidade consiste em uma limitação à competência

tributária, que se materializa em um princípio sistematizado pela Constituição da República que determina a não incidência da tributação em certas hipóteses, e, como tal, fornece as diretrizes materiais da hermenêutica para as demais normas constitucionais e tributárias.

#### 4.3.5 Da imunidade: sua origem e conceito

Como bem ensina o mestre baiano Aliomar Baleeiro<sup>163</sup>, a imunidade surgiu a partir das decisões da Corte Suprema dos Estados Unidos da América, principalmente do julgamento Mac Culloch contra o Estado de Maryland, na sessão realizada em fevereiro de 1819 e relatado por John Marshall.

Por sua vez, no que diz respeito à imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como do papel imune no Brasil, o primeiro dispositivo a regulá-la foi o artigo 31, inciso V, alínea “c”, da Constituição Federal de 1946<sup>164</sup>, ainda restrita ao papel destinado à impressão dos referidos veículos de informação, previsão essa mantida pela redação dada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

Com o texto da Constituição de 1967 (artigo 20, inciso III, alínea “d”<sup>165</sup>), mantido pela Emenda Constitucional nº 1/1969 (artigo 19, inciso III, alínea “d”<sup>166</sup>), a imunidade foi ampliada, estendendo-se aos livros, jornais e periódicos a proteção inicialmente conferida apenas ao papel destinado à impressão.

Como se depreende da redação do dispositivo constitucional atualmente vigente (artigo 150, inciso VI, alínea “d”<sup>167</sup>), a Constituição da República, de 1988, manteve a imunidade destinada aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão.

<sup>163</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 235.

<sup>164</sup>Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...] V - lançar impostos sobre:

[...] c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

<sup>165</sup>Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] III - criar imposto sobre:

[...] d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

<sup>166</sup>Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] III - instituir imposto sobre:

[...] d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

<sup>167</sup>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] VI - instituir impostos sobre:

Por não ser relevante para o objeto central deste estudo o aprofundamento desta análise cronológica, remete-se a leitura acerca da evolução histórica do princípio da imunidade à clássica obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, que bem o realiza, tanto a partir das fontes do direito norte americano, quanto no sistema brasileiro.

No que diz respeito ao conceito de imunidade, podem ser buscadas as palavras de Aires F. Barreto<sup>168</sup>, para quem as imunidades tributárias são verdadeiras balizas constitucionalmente postas ao exercício da competência tributária.

Significa dizer, o princípio constitucional da imunidade é uma norma de estrutura<sup>169</sup> que estabelece, de modo expresso, a incompetência dos entes políticos de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e determinadas.

Isso implica dizer que, fora desta área de competência, tais entes políticos constitucionais estão impossibilitados de vir a gravar com tributos as situações tipificadas como imunes à tributação.

Assim, a imunidade corresponde a um instituto jurídico que consiste na exclusão, que é conferida pela Constituição, de uma determinada situação, do campo de incidência tributária.

Consequência dessa exclusão é que as pessoas competentes para a instituição de tributos restam proibidas de fazê-lo em certos casos, seja sobre um certo bem, seja sobre certa pessoa, seja mesmo sobre um determinado fato jurídico.

Em arremate, diante do quanto exposto até então, pode-se definir que imunidade consiste na exclusão da competência tributária em relação a certos bens e pessoas, determinada pela própria Constituição e que se direciona às competências dos entes federados para tributar.

---

[...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

<sup>168</sup>BARRETO, Aires F., **Livro Eletrônico – o alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 9.

<sup>169</sup>A dogmática jurídica costuma classificar as normas em duas categorias: as normas de estrutura e as normas de conduta. As normas de estrutura são organizacionais. Significa dizer, são aquelas normas por meio das quais o direito regula a sua própria criação, estabelecendo o modo como as outras normas devem ser produzidas, instituindo condições e limites para a construção das demais. Já as normas de conduta, também denominadas normas de comportamento, são aquelas que se direcionam imediata e diretamente à regulação das condutas humanas em sua interferência intersubjetivas. As normas de imunidade, portanto, de acordo com essa classificação, são consideradas normas de estrutura, uma vez que têm por escopo delimitar a competência tributária, balizando a atividade legislativa à medida que não permitem que outras normas jurídicas tributárias alcancem situações, pessoas ou fatos abrangidos por ela, norma imunizante.

#### 4.3.6 Da imunidade: o objetivo da sua previsão constitucional

Avançando-se na análise das imunidades, é preciso definir o objetivo pretendido pelo legislador constituinte com a sua instituição.

Nesse diapasão, Regina Helena Costa<sup>170</sup> bem ensina que os objetivos das normas imunizantes são facilmente identificáveis, porquanto estampados na própria Constituição.

E a importância de se definir tais objetivos reside no fato de que a sua identificação, enquanto objetivos da norma imunizante, é pressuposto para que o intérprete possa realizar a apropriada interpretação do instituto, pois somente assim conseguirá alcançar, em *ultima ratio*, os objetivos constitucionais em sua plenitude.

Nas lições de Amílcar de Araújo Falcão<sup>171</sup>, é característica da imunidade a circunstância de que, com elas, o legislador procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, ideias-forças ou postulados consagrados pelo sistema como preceitos básicos do regime político.

Assim, o objetivo da Constituição, ao prever as hipóteses de imunidade, é que certas pessoas, bens ou fatos sejam protegidos da tributação, uma vez que esses entes resguardados foram assim eleitos como veículos que garantem e viabilizam o pleno cumprimento do escopo constitucional.

#### 4.3.7 Da interpretação da norma imunizante: teleológica e sistemática?

As imunidades somente se explicam e se justificam se forem buscados os valores que as inspiram, de modo a prevalecer interpretação que prestigie os princípios constitucionais.

---

<sup>170</sup>“As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior. Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere. Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade, portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível.”: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 117.

<sup>171</sup> FALCÃO, Amílcar. **Direito Tributário Aplicado e Comparado**. Vol. II, Forense, p. 212.

Assim, a interpretação da norma imunizante deve ser realizada com vistas a tornar efetivos os princípios expressos na Constituição, que a fundamentam e inspiram. Afinal, o alcance da norma há que se conformar com essa eficácia protetiva e conservativa do texto constitucional.

Ademais, dado o seu forte significado axiológico – já que voltadas a preservar os valores informadores do sistema jurídico que o Estado visa a preservar – as imunidades devem ser interpretadas ampla e finalisticamente.

E esse escopo é obtido a partir da interpretação teleológica e sistemática. Somente assim será possível assegurar a sua realização de forma consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Por isso, é possível afirmar que um dispositivo imunizante não pode ser interpretado apenas e tão-somente sob a ótica literal, mas sim de forma sistemática e teleológica.

Nesses termos, e nas lições de Hugo de Brito Machado<sup>172</sup>, o intérprete deve prestigiar o elemento teleológico na interpretação da norma imunizante, pois é assim que estará garantindo a efetividade da Constituição e a supremacia do ordenamento jurídico.

#### 4.4 DA ANÁLISE ESPECÍFICA DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PREVISTA NO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”

##### 4.4.1 A justificativa para a sua previsão

É nesse contexto e com esse objetivo que a Constituição da República, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”<sup>173</sup>, determina a vedação, direcionada a todos os entes federados, de que não podem eles – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

---

<sup>172</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97**. In Imposto de Renda – Alterações Fundamentais, 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998, p. 67.

<sup>173</sup>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Para o mestre Aliomar Baleeiro<sup>174</sup>, ao estatuir esta imunidade, a Constituição alvejou duplo objetivo: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; e garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.

Assim, a imunidade tributária assegurada pela Constituição aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, é uma forma de viabilizar o cumprimento de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu artigo 5º, tais como a livre manifestação do pensamento; a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença; a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação.

Trata-se, portanto, da imunidade assumindo uma roupagem do tipo objetiva, pois atribui a proteção constitucional a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte, com o objetivo de prestigiar diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação.

Assim, esta imunidade cultural tem por objetivo precípuo proteger os meios de comunicação de ideias, de conhecimentos e informações, qualquer que seja a sua forma de expressão do pensamento.

Ademais, como bem alerta Misabel Abreu Machado Derzi<sup>175</sup>, em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, é certo que a imunidade tem como meta a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura, e beneficiando o consumidor, que sofrerá, pelo mecanismo dos preços, a transferência do encargo financeiro dos impostos que seriam incidentes.

Portanto, em suma, ao ter por escopo facilitar e estimular os veículos de divulgação de ideias, de conhecimentos e de informações, como prelecionou a referida autora<sup>176</sup>, dúvidas

---

<sup>174</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 339.

<sup>175</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 341.

<sup>176</sup>“A imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística,



não há de que a esta imunidade deve ser dado o enfoque de instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito.

#### 4.4.2 Da imunidade do “livro”: possibilidade de uma interpretação literal e restritiva?

No que diz respeito à imunidade do livro, ela é parte da expressão cultural protegida pelo Estado.

Assim, uma vez que a finalidade precípua da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República, é por ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem quaisquer discriminações ou preconceitos, uma interpretação estreita, acanhada e restritiva certamente não respeita as suas diretrizes constitucionais.

Isso porque a interpretação restritiva do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicará inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional.

Desse modo, conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não é razoável atribuir-lhe interpretação restritiva literal e léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do sistema constitucional tributário.

A melhor opção, portanto, é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte.

---

científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito.”: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 343.

#### 4.4.3 Da necessária análise do conceito de “livro”

Em se adentrando na especificidade da imunidade assegurada a um desses veículos protegidos – os livros – importante se faz conceituá-los.

Livro é uma palavra que se originou do signo em latim *liber*, um tecido vegetal que era encontrado entre a madeira e a casca exterior de uma árvore e que, antes da adoção do papiro, importado do Egito, era utilizado como suporte para a realização da escrita. Eram os pedaços desse tecido da madeira que, colados um ao outro no formato de uma folha longa e enrolados, compunham o manuscrito.

Desde então, aquilo que outrora consistia em um tecido vegetal, vem assumindo diversas formas – tais como o papiro, o pergaminho e o papel – como a sua evolução é capaz de revelar.

É certo que essa evolução é constante e não encontra barreiras limitativas, de modo que o livro evoluiu passando por diferentes formas de exteriorização e assim continuará, assumindo outras e novas configurações.

Assim, a análise da origem da palavra livro já revela, por si, que o seu conteúdo semântico não pode se restringir ao objeto representado por uma impressão de letras em um bloco de papel, como alguns pretendem sustentar.

Livro é muito mais do que isso.

O livro é um objeto cultural de transformação da humanidade. É um grande veículo de formação e informação para o indivíduo.

Esse é, portanto, o “conceito” que se deve firmar de “livro”, de modo a que se remeta ao seu conteúdo e à sua finalidade e não ao seu mero suporte físico.

Nesse sentido, o que conceitua o livro não é a matéria do qual é feito, mas a função que ele desempenha na difusão da cultura e na preservação de toda forma de conhecimento: livro é o conteúdo que tem por finalidade precípua preservar e divulgar certa informação, tornando o pensamento transcendente ao seu autor.

Por sua vez, a evolução gerou novas tecnologias e novas formas de difusão do conhecimento. A Informática invadiu os diversos campos de conhecimento humano e hoje é

possível propagar os conhecimentos, em poucos segundos, por toda a extensão do planeta, quiçá do universo.

Dessa forma, e de acordo com a pragmática da comunicação humana, livro deve ser conceituado como o veículo por meio do qual são comunicados os conhecimentos, as ideias, as informações, pouco importando qual o processo artesanal ou tecnológico que é envolvido nessa transmissão de pensamento, se por escrita manual, impressão de caracteres em papel ou se por fixação em instrumentos digitais.

É nesse sentido de objeto cultural – de “substrato com sentido”, utilizando-se as precisas palavras do professor Johnson Barbosa Nogueira<sup>177</sup> - que deve se dar a compreensão do que seja o livro, para efeito de caracterização da imunidade tributária.

#### 4.4.4 Do *software* como obra literária

Na qualidade de premissa já fixada desde o primeiro capítulo deste trabalho, dada a sua natureza e por decorrer de um esforço intelectual, o *software* é enquadrado na categoria das obras literárias.

E esta afirmativa conta com respaldo não só na própria natureza intelectual do *software*, como também nos Tratados dos quais o Brasil é signatário e na própria legislação infraconstitucional brasileira que disciplina a matéria.

Definida a natureza jurídica de obra literária que o *software* possui, torna-se relevante a compreensão do que representa a expressão “obra literária”<sup>178</sup>.

Nesse sentido, pode-se afirmar que tudo aquilo que o homem produz recebe o nome de obra. E a depender do contexto em que é empreendida, esta obra pode ser um produto intelectual – de que são exemplos uma canção ou uma poesia – ou tratar-se de um objeto material – tais como uma casa ou uma escultura de arte.

---

<sup>177</sup> “A compreensão do que seja livro, para efeito da caracterização da imunidade tributária, deve partir de que o livro é um objeto cultural (substrato com sentido). Cabe ao intérprete compreender o substrato do livro com o sentido de livro.”: NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 118.

<sup>178</sup> Para melhor compreensão, ver o Conceito de obra literária - O que é, Definição e Significado. Disponível em: <<http://conceito.de/obra-literaria#ixzz3S0kZoP77>>. Acesso em: 17 fev 2015.

Diz-se literária porque se refere a tudo aquilo que pertence ou que é relativo à literatura. Por sua vez, literatura – palavra com origem no termo em latim *littera*, que significa letra – remete a um conjunto de habilidades, saberes e conhecimentos que conduzem à leitura e escrita de forma correta.

Uma obra literária, portanto, é a imaterialidade do objeto artístico; é uma criação intelectual que transmite a intenção comunicativa do seu autor.

As obras literárias, por sua vez, são veiculadas, seja em formato escrito – de que são exemplos os livros; ou oral, que, tais como as lendas ou os contos populares, são as transmitidas de geração em geração, evoluindo com o tempo.

Nesse esteio, de logo se define que o livro é um veículo de divulgação de uma obra literária escrita: é o meio pelo qual a obra escrita está sendo transmitida.

Ademais, para se escrever uma obra literária, necessária se faz a utilização de uma linguagem. Em outras palavras, a linguagem é o veículo utilizado para se escrever uma obra literária, de modo que escrever obras literárias é trabalhar com a linguagem.

Não se pode perder de vista a definição de Georges Kalinowski, traduzido e citado por Edvaldo Brito, no prefácio à obra do professor Paulo Pimenta<sup>179</sup>, de que a linguagem é o conjunto de signos sensíveis, habitualmente auditivos ou visuais, destinados principalmente a significar nossos pensamentos e a expressar nossos estados emocionais.

No caso do *software*, a escrita dessa linguagem especial remete ao ato de programar, que é um processo iterativo de criação ou alteração de código fonte, seguido de testes, análise e posterior refinamento do resultado.

O indivíduo que realiza este trabalho é conhecido como programador de computador, também denominado desenvolvedor de *software*. Assim, tem-se que o *software* opera o efeito de instrumento de divulgação de um pensamento de alguém especializado em um setor do conhecimento.

Fixados todos esses conceitos, não há como negar que o *software* é uma obra literária, escrita em linguagem especial, apta a ser lida por computadores, e veiculada em uma espécie de livro eletrônico.

---

<sup>179</sup> BRITO, Edvaldo. Prefácio. In PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999, p. 16.

É por tais razões que, como bem conclui o professor Edvaldo Brito<sup>180</sup>, o *software* é uma atividade intelectual que opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro.

#### 4.4.5 *Software*: livro eletrônico e analfabetismo digital

Como bem lembra Aires F. Barreto, já em seu preâmbulo a Constituição assegura o exercício dos direitos sociais e individuais, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna e sem preconceitos.

Por isso, não se estaria realizando tais primados se o direito à informação, ao conhecimento, à cultura, ao desenvolvimento pessoal fosse negado a uma grande parte da sociedade, constituída pelos analfabetos.

E com relação àqueles analfabetos invocados por Aires F. Barreto, não é demais lembrar que atualmente se fala em uma nova categoria deles: o analfabeto digital<sup>181</sup>.

O analfabetismo digital é, por assim dizer, a forma mais moderna de analfabetismo. Na Sociedade da Informação, analfabeto não é mais só aquele não sabe ler e escrever – os chamados analfabetos funcionais – mas, também, aqueles que não têm acesso ao mundo dos computadores e da informática.

Em razão dos avanços da tecnologia, é fundamental que todas as pessoas tenham acesso a terminais de computadores e, principalmente, que saibam operar com alguns sistemas que permitam realizar tarefas básicas no dia a dia tecnológico, tais como digitar textos, realizar cálculos, enviar *e-mails* etc.

Assim, diz-se que é analfabeto digital aquele que é incapaz de obter informações por meios da informática e que não sabe utilizar um computador. Consiste, portanto, no nível de ignorância das novas tecnologias, que impedem as pessoas de acessar as oportunidades de interagir com esse novo mundo digital.

---

<sup>180</sup> BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998, p. 42.

<sup>181</sup> Trata-se de uma expressão relativamente nova, cunhada por Gilberto Dimenstein e que não associa o analfabetismo às letras, mas à exclusão digital. Para mais informações sobre o tema do “analfabetismo digital”, acessar o texto **Você é um analfabeto digital?**, Disponível em: <<http://super.abril.com.br/tecnologia/voce-analfabeto-digital-441970.shtml>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

Interessante anotar a importância da alfabetização digital no mundo moderno. Para citar um fato que ratifica essa afirmativa, no ano de 2000, em campanha eleitoral para a Prefeitura de São Paulo, a candidata e prefeita, à época, Marta Suplicy, deu ênfase à democratização do acesso à *internet* e argumentou que a familiaridade com o uso de programas de computador e com a navegação na *web* são fundamentais para que o cidadão possa competir no mercado de trabalho<sup>182</sup>.

Portanto, retomando o pensamento de Aires F. Barreto, o direito à informação, ao conhecimento, à cultura, ao desenvolvimento pessoal não pode ser negado a essa grande parte da sociedade, constituída pelos analfabetos digitais.

Todas essas reflexões permitem a conclusão de que o signo “livro” utilizado pela Constituição da República assim o foi no sentido de proteger o veículo de divulgação da obra literária escrita, com vistas a assegurar a disseminação do conhecimento.

Portanto, a Constituição pretende proteger a obra literária escrita e não simplesmente o livro na sua acepção semântica de mero “conjunto de folhas de papel, escritas ou impressas, soltas ou cosidas, em brochura ou encadernadas”<sup>183</sup>.

Nesse diapasão, não há dúvidas de que a imunidade visa a proteger o instrumento material da obra literária, que, à época da promulgação da Constituição de 1988, restringia-se ao que se designa pelo signo ‘livro’, conhecido em seu formato tradicional.

Se é consenso que o livro foi o grande responsável pelo progresso dos povos, na Era Digital, o *software* passa a exercer este papel, mas com abrangência, velocidade, ubiquidade e versatilidade infinitamente maiores.

Afinal, a regência do *software* está presente em todos os processos produtivos, garantindo, a eles, celeridade, precisão e redução de custos. O *software* responde ainda por toda a inovação e está presente em todos os avanços ocorridos nas mais diversas áreas do conhecimento: a engenharia genética e biologia molecular, a nanotecnologia, as tecnologias de novos materiais e energias alternativas, a tecnologia aeroespacial, a oceanografia, além da própria informática e da robótica.

---

<sup>182</sup>COUTINHO, Marília. **Você é um analfabeto digital?** Revista Superinteressante, nº 162a, mar. 2001. Disponível em: <<http://super.abril.com.br/superarquivo/?edn=162aEd&yr=2001a&mt=marcom&ys=2001y>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

<sup>183</sup>Significado de “livro”, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em <<http://priberam.pt/dlpo/livro>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

Toda essa revolução tecnológica permite afirmar, sem temor de se cometer exageros, que a riqueza hegemônica do terceiro milênio é o capital intelectual; e que o *software* é o seu mais legítimo e efetivo suporte.

A partir dessa concepção, é certo que dele dependerá toda a difusão rápida do conhecimento, o reconhecimento e valorização da cultura de um povo, a integração política, econômica e social da nação, a independência, a soberania e o desenvolvimento do país.

A humanidade experimenta intensa substituição do suporte tradicional de informações e conhecimentos – que era o papel – por outros meios, que atualmente são eletrônicos, também denominados digitais.

Nesse contexto, o *software* é um meio de suporte à informação e ao conhecimento. Assim, reconhecer o caráter estratégico do *software* e erigi-lo à condição de bem da intelectualidade indispensável à cultura, ao conhecimento, à integração e ao desenvolvimento do país, certamente encontrará consenso para reconhecimento de que, tal como o livro tradicional, sobre ele não pode haver qualquer restrição por imposição tributária que possa ameaçá-lo.

Eis porque é preciso resguardar a imunidade cultural para o *software*, obra literária que é, não se podendo permitir que, em razão do novel formato eletrônico que assume, não conte, em toda a sua plenitude, com a proteção de direito autoral conferida pela própria legislação, sobretudo em virtude dos efeitos tributários que desse reconhecimento resultam, em razão do escopo finalístico constitucional.

#### **4.4.6 Da PEC nº 137/2012: *lege lata* ou *lege ferenda*?**

E essa conclusão no sentido de que o *software* está submetido ao regime específico da imunidade – porque opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro – vem encontrando, ainda que de forma tímida, projeção não somente na doutrina e na esfera judicial, como também na seara legislativa.

Este trabalho não poderia deixar de registrar que, em 1º de março de 2012, o Deputado Leonardo Gadelha, do PSC/PB, apresentou a Proposta de Emenda Constitucional nº 137, tendo por objetivo a alteração da redação do artigo 150, da Constituição da República, para

que fosse acrescida uma nova alínea com vistas a conceder, expressamente, imunidade tributária à produção e comercialização de programas de computador.

Contudo, em consulta à tramitação da referida Proposta, a última ação legislativa, datada de 31 de janeiro de 2015, indica que a mencionada PEC foi arquivada em virtude do término da legislatura, nos termos do artigo 105, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados<sup>184</sup>.

Válido registrar, ainda, que esta Proposta de Emenda Constitucional não é novidade na Casa Legislativa. Isso porque proposta com conteúdo semelhante – a PEC nº 517 – foi apresentada, em 2006, pelo ex-deputado Marcondes Gadelha, pai de Leonardo.

Do mesmo modo que esta última, à época, a primeira PEC foi inicialmente aprovada, por unanimidade, pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ, mas também arquivada pelo mesmo fundamento, ao término da respectiva legislatura.

Em que pese o repetido desfecho de arquivamento, é interessante registrar que, em uma enquete realizada pelo *site* da Câmara dos Deputados e disponível na *internet*, registrou-se que 85% dos participantes indagados acerca desta Proposta afirmaram que concordariam com o conteúdo veiculado pela referida PEC<sup>185</sup>.

Contudo, muito mais do que se esperaria *de lege ferenda*, sobre a lei a ser criada, uma ressalva deve ser feita.

Isso porque, se por um lado, a existência da PEC – cujo registro é oportuno em razão dos fins de pesquisa empreendidos por este trabalho – é, de certo modo, louvável, porque materializa a iniciativa legislativa de se retirar qualquer margem de dúvida acerca da imunidade do *software*, como extensão contemporânea do conceito de livro, em sua modalidade eletrônica; de outro, é necessário registrar que a edição de uma Emenda Constitucional não é a via para solução deste problema.

---

<sup>184</sup> Art. 105. Finda a legislatura, arquivar-se-ão todas as proposições que no seu decurso tenham sido submetidas à deliberação da Câmara e ainda se encontrem em tramitação, bem como as que abram crédito suplementar, com pareceres ou sem eles, salvo as: I - com pareceres favoráveis de todas as Comissões; II - já aprovadas em turno único, em primeiro ou segundo turno; III - que tenham tramitado pelo Senado, ou dele originárias; IV - de iniciativa popular; V - de iniciativa de outro Poder ou do Procurador-Geral da República. Parágrafo único. A proposição poderá ser desarquivada mediante requerimento do Autor, ou Autores, dentro dos primeiros cento e oitenta dias da primeira sessão legislativa ordinária da legislatura subsequente, retomando a tramitação desde o estágio em que se encontrava.

<sup>185</sup> A enquete a que se refere está disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/CIENCIA-E-TECNOLOGIA/411020-PRODUCAO-E-VENDA-DE-SOFTWARES-PODERAO-TER-IMUNIDADE-TRIBUTARIA.html>> e apresentou este resultado quando do seu acesso realizado em 18 de fevereiro de 2015.



Afinal, os princípios e objetivos constitucionais já estão postos. O que se precisa fazer é interpretá-los e aplicá-los, conferindo-lhe a qualidade de sistema que eles integram.

Por tudo isso, é que o instituto da imunidade constitucional dos livros e periódicos necessita de ser atualizado, renovado, para que possa fazer cumprir o espírito da norma, qual seja o de não permitir restrições econômicas à difusão cultural e do conhecimento.

Afinal, como bem definido pelo ex-Deputado Marcondes Gadelha, autor da Proposta de Emenda à Constituição nº 517, “o software tem para a sociedade moderna o mesmo caráter seminal de que se revestiu o livro nos últimos quinhentos anos, após a invenção da imprensa por Gutenberg”.

Dessa forma, se é de imperativo reconhecimento que o *software* exerce, atualmente, o mesmo papel outrora exercido pelo livro de papel: é o meio físico para armazenar, difundir e democratizar a informação, universalizando o conhecimento, deve ele estar resguardado pela proteção constitucional do regime específico da imunidade.

E, registre-se ainda, é preciso assegurar a ele proteção contra limitações e restrições eventualmente baseadas na incidência de tributos, uma vez que a carga tributária sempre representa fator de elevação de custos e, portanto, de restrição ao acesso das parcelas menos favorecidas da população.

#### **4.4.7 Paralelo relevante com a EC nº 75/2013**

Por derradeiro, é ainda possível se traçar um paralelo com a nova espécie de imunidade tributária, incluída no artigo 150, da Constituição da República.

Isso porque, a natureza desta manifestação intelectual parece ter se tornado mais clara depois da tramitação que culminou com a edição da Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013.

Esta Emenda Constitucional trouxe a novel imunidade dos CDs e DVDs, ao incluir fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais no rol de imunidade a impostos

trazida pela Constituição da República, em seu artigo 150, que, agora, passa a contar com a inclusão da alínea “e”<sup>186</sup>.

A origem da denominada “PEC da Música” é um Projeto de Emenda Constitucional datado dos idos de 2007, proposto pelo Deputado Otavio Leite do PSDB/RJ, que tinha como linhas mestras o combate à contrafação – popularmente conhecida como pirataria; o revigoramento do mercado fonográfico brasileiro e a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil, em especial as menos favorecidas.

Assim, em suma, o escopo da edição desta Emenda reside na redução de custos para produção de CDs e DVDS de artistas brasileiros, para que produza reflexos na ponta da cadeia, com o repasse de um preço reduzido ao consumidor final.

Esse é objetivo que está claro nas justificativas da própria PEC. Nesse sentido, o Deputado Otavio Leite ponderou que o mercado fonográfico brasileiro foi dominado por produtos ilegais e postos empregatícios informais, o que tornou o produto pirata infinitamente mais acessível no quesito “preço”, inviabilizando a concorrência entre o produto pirata e o original; este, sujeito a uma carga tributária altíssima que torna o custo final do produto muitíssimo maior para o consumidor.

A pretensão da PEC, portanto, foi a de popularizar o acesso das classes menos privilegiadas à música composta e/ou gravada por artistas brasileiros, a partir da desoneração dos impostos incidentes nas fases do processo de produção musical, que tornaria o produto original mais acessível ao consumo.

Assim, a produção musical brasileira foi equiparada a outros produtos culturais, como livros e revistas, em atenção à diretriz da democratização e do acesso aos bens culturais.

Demonstrando o acompanhamento à evolução tecnológica que se espera do ordenamento, o texto da Emenda incluiu os suportes materiais ou arquivos digitais nos quais estariam contidos os conteúdos musicais.

---

<sup>186</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] VI - instituir impostos sobre:

[...] e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Significa dizer, o legislador constitucional assegurou expressamente a imunidade também para os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, assim compreendidos todos os meios pelos quais os fonogramas e videofonogramas se exteriorizam, a exemplo dos CDs, DVDs e Blu-Ray, bem como dos arquivos digitais que são baixados pela Internet e utilizados por celulares, *tablets* ou mesmo computadores pessoais.

Por ser oportuno esse registro, vale destacar um fato interessante envolvido na aprovação da PEC com relação à questão da pirataria. O senador Eduardo Braga propôs uma Emenda à PEC (“Emenda nº 2”), tendo por objetivo ampliar a abrangência da proposta original para estender a imunidade aos espetáculos musicais e teatrais de autores brasileiros e interpretados por artistas brasileiros, já que estas também seriam atividades culturais relevantes à população, pelo que a ampliação sugerida seria essencial para democratizar ainda mais o acesso a essas manifestações culturais.

Contudo, o Parecer da Comissão de Constituição e Justiça, datado de 11 de setembro de 2013, rejeitou esta Emenda sob o argumento de que, muito embora extremamente importantes, os espetáculos musicais e teatrais não enfrentam o problema da “pirataria”, razão pela qual não viram motivos para estender a esses eventos a imunidade de impostos dos fonogramas e videofonogramas.

As razões desta rejeição conduzem, diretamente, à questão que também envolve o *software* e, portanto, que seria de total relevância esta preocupação no que diz respeito ao objeto do presente estudo.

Isso porque, como qualquer bem intelectual, os programas de computador não estão livres da chamada pirataria.

O número de programas contrafeitos utilizados no Brasil continua elevado e a facilidade com que a mídia digital pode ser reproduzida e transmitida, sobretudo, pela *internet*, fazem imperar a necessidade de imediata análise desta questão, sobretudo quanto aos seus aspectos tributários.

Afinal, o princípio da imunidade deve ser interpretado no sentido de proteger o princípio fundamental que a inspira. E com a edição da novel PEC, não restam dúvidas de que o princípio fundamental que norteia a imunidade é o da disseminação e defesa da cultura, em suas mais variadas formas, seja por livros, seja por obras musicais.

#### 4.4.8 Da imunidade: necessidade de uma interpretação extensiva?

A controvérsia que envolve o tema em estudo, portanto, remete à subsunção dos novos meios de comunicação à norma imunizante.

E essa polêmica é refletida no entendimento manifestado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal porquanto esta repousa na dicotomia atualmente existente na hermenêutica quanto à interpretação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Assim, a depender da corrente hermenêutica adotada, se restritiva ou extensiva, o dispositivo terá uma ou outra interpretação.

Ainda que por muito tempo adepta da corrente restritiva, a jurisprudência da Suprema Corte evoluiu para admitir a aplicabilidade da imunidade a alguns materiais correlatos, como, por exemplo, filmes e papéis fotográficos. Manteve-se, contudo, fiel à concepção literal, entendendo que tais materiais seriam congêneres ao papel.

Nesse sentido, a título ilustrativo, pode ser citado o Recurso Extraordinário nº 504.615-AgR/SP<sup>187</sup>, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski e publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 19 de maio de 2011.

No referido julgado, o Ministro Ricardo Lewandowski consignou, em seu voto, que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos.

Porém, a adoção desta corrente restritiva não é unânime na Corte Constitucional. Em que pese haver o entendimento de que a norma imunizante deve alcançar somente o papel e

---

<sup>187</sup> Válido trazer ao estudo o registro da ementa deste julgado: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III Agravo regimental improvido (RE nº 504.615-AgR/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe de 19/5/11).

seus derivados, alguns Ministros já sinalizaram que esse não é o melhor entendimento que se deve dar a este princípio constitucional.

Capitaneando a corrente denominada extensiva, o Ministro Celso de Mello já manifestou o seu entendimento em voto vencido<sup>188</sup>, no sentido de que se deve conferir interpretação extensiva ao princípio da imunidade tributária, em virtude da teleologia da cláusula fundada no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República, que é a proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação.

Os partidários dessa corrente sustentam que, segundo uma interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, a imunidade serve para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação. Este desiderato decorre da intenção do legislador constituinte de difundir o livre acesso à cultura e à informação.

Para esta corrente, o foco da desoneração não é o livro como suporte, mas, sim, antes de tudo, a própria difusão de obras literárias, periódicos e similares. Como exemplo dessa vertente, pode ser citado o Recurso Extraordinário nº 202.149/RS<sup>189</sup>, julgado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal.

Em que pese não ser o foco central deste trabalho – que se propõe a analisar a construção do entendimento manifestado pelos Tribunais Superiores sobre o tema – pela

---

<sup>188</sup>RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. - Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade. - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação (RE nº 327.414-AgR, Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 12/2/10).

<sup>189</sup>Esse julgado foi ementado nos seguintes termos: “CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CARTA DA REPÚBLICA INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva (RE nº 202.149/RS, redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJe de 11/10/11).”

relevância e propriedade dos argumentos aduzidos, merece referência o voto do Relator João Pedro Gebran Neto, na Apelação Cível nº 1998.04.01.090888-5, julgada pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, publicado no Diário da Justiça de 25 de outubro de 2000<sup>190</sup>.

O voto do julgador fez consignar a necessidade de que seja conferida interpretação sistemática e teleológica ao texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal.

Cumprir registrar, como também o fez o Relator do acórdão, que esta concepção deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber.

Outro exemplo de adoção da corrente extensiva é representado pelo já referido julgamento realizado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na Apelação Cível nº 1996.001.01801, em sede de Mandado de Segurança que sustentava a imunidade do dicionário Aurélio Eletrônico, sob o argumento de que a comercialização do referido *software*, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural, seria imune ao ICMS.

Não é demais, mais uma vez, ressaltar que o desfecho de tal julgamento deu-se invocando expressamente a célebre lição de Aliomar Baleeiro, de modo que a segurança pleiteada foi concedida sob o fundamento de que a limitação ao poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio “*no tax on knowledges*”.

---

<sup>190</sup>Este julgado foi assim ementado: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos. (TRF4, AC 1998.04.01.090888-5, Segunda Turma, Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/10/2000)

#### 4.4.9 Da imunidade do *software*: aplicação da pragmática da comunicação normativa constitucional

Não se olvide que a Constituição da República<sup>191</sup> prevê como competência comum de todos os entes federativos, propiciar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência.

Por isso, é inequívoco que o tema deve ser pensado e amadurecido, sobretudo porque a sociedade vive uma verdadeira revolução do conhecimento por meio das novas e diversas ferramentas digitais, criadas a cada dia.

E com o surgimento desses novos mecanismos de divulgação da cultura e da informação, deve ser conferida uma interpretação à norma constitucional de modo que a Constituição de 1988 tenha vida longa, não precisando ser emendada a cada evolução da tecnologia.

Essa exigência, além de absurda, seria mesmo inviável, em face da velocidade com que tais mudanças seriam necessárias.

Por isso, dúvidas não pode haver de que o livro é imune, qualquer que seja o respectivo suporte de exteriorização, sendo irrazoável toda e qualquer pretensão de se conferir ao dispositivo constitucional uma interpretação que possa conduzir à conclusão de que o legislador constituinte teria pretendido promover o incentivo ao consumo de papel.

Assumindo o *software* a função outrora desempenhada exclusivamente pelos livros, na qualidade de veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostenta, como tal, faz jus à imunidade constitucional.

Por isso, ainda, o *software* é imune, uma vez que, como livro eletrônico, é expressão de obra literária e veículo de informação.

Negar a imunidade tributária ao *software*, assim como aos livros em formato eletrônico, contraria o fim a que se destina a regra constitucional, que é o de facilitar a difusão das informações, do conhecimento e da cultura, garantindo a liberdade da comunicação e do pensamento.

---

<sup>191</sup>“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência”.

Restringir essa imunidade é fechar os olhos para os inegáveis avanços que a tecnologia proporciona, tributando-se ainda mais a liberdade ao conhecimento, à cultura e à manifestação do pensamento nesse país.

O que se espera, portanto, é que, de um jeito ou de outro, esteja próximo o rompimento da barreira da falta de conhecimento que cria a resistência em se reconhecer a imunidade do *software*.

Por isso, essa questão deve ser analisada de forma mais ampla e entendida em seu sentido finalístico, garantindo a manifestação do pensamento, da cultura e da educação, a partir de uma interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada.

Não se trata, pois, de mera interpretação extensiva. Esta é a aplicação da pragmática da comunicação normativa constitucional.



## 5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, têm-se as seguintes conclusões:

- O desenvolvimento tecnológico e a informatização da chamada “Era Digital” colocam em pauta e na ordem do dia a questão da tributação do *software*. O *software* que está muito mais presente do que se imagina. No mundo atual, não só os computadores, como também um reprodutor de DVD, uma câmera digital, um aparelho de MP3 ou mesmo um celular *smartphone*, repleto de *apps*, são controlados por processadores que também funcionam segundo instruções fornecidas por *software* específicos para cada uma dessas tarefas.
- A informática é a ciência que estuda o tratamento automático e racional da informação, com o objetivo de desenvolver máquinas e métodos capazes de levar adiante o processamento de dados, transformando-os em informações. O computador, por sua vez, é o instrumento por meio do qual a informática estuda o processamento de informações. Consiste ele em uma máquina composta de elementos físicos e imateriais, capaz de realizar, de modo rápido e preciso, uma gama de tarefas, desde que lhe sejam conferidas as instruções adequadas. Dessa forma, para realizar uma determinada tarefa de computador, é necessária a conjugação de dois elementos: um físico e um lógico. O elemento físico é o *hardware*, composto pelo conjunto dos componentes físicos que formam o computador. Já o elemento lógico é o *software*, que pode ser compreendido como as instruções de trabalho que são dadas a um computador para permitir o desempenho das tarefas que foram idealizadas pelo programador e que produzem uma sequência incontável de operações, aptas a gerar os

resultados esperados pelo usuário.

- Em que pese a utilização coloquial assim ocorrer, *software* e programa de computador, a rigor, não são sinônimos. O conceito de programa de computador restringe-se ao código de programação utilizado, ao passo que a noção de *software* é muito mais ampla, incluindo, além do programa de computador, os manuais de instrução e o material de apoio, disponibilizados para instruir o usuário acerca da sua utilização.

- No ordenamento brasileiro, o *software* recebeu proteção especial da legislação, conferida pela Lei nº 9.609/1998. A partir da definição prevista em lei e dos elementos pré-jurídicos que envolvem a sua compreensão, pode-se afirmar que o *software* é obra de criação intelectual e que não se confunde com o suporte físico utilizado para se afixar os dados digitais que serão lidos e processados pelo computador e que permitem a sua difusão. Este suporte físico está sempre presente, inclusive nas hipóteses de *download*, uma vez que é elemento profundamente relacionado com a própria existência do *software*.

- O *software* é um trabalho que resulta da atividade criativa humana, porquanto é preciso que o programador realize um esforço intelectual, original em sua composição e elaboração, capaz de resultar no conjunto dos procedimentos necessários ao processamento dos dados pelo computador, para transformá-los em informações úteis. Portanto, a natureza jurídica do *software* é de direito autoral, de modo que a sua obra está incluída no rol das criações intelectuais.

- A Convenção de Berna, bem como o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio – OMC-TRIPS, foram ratificados pelo Brasil e serviram como referência para a elaboração da legislação brasileira sobre a matéria. A Lei do *Software* e a Lei de Direitos Autorais são de suma importância para a compreensão dos aspectos jurídicos que envolvem o tratamento conferido ao *software*, porquanto asseguram a ele a proteção de obra literária que é.

- O *software* possui diversas classificações. Uma primeira classificação, dotada de um critério mais técnico, considera os aspectos relacionados à informática categorizando-o em três grandes classes: *software* de sistema operacional, *software* aplicativo e *software* de programação. A doutrina jurídica majoritária, no entanto, acolheu a categorização que classifica o *software* de acordo com dois critérios: a sua comercialização e a sua produção. De acordo com a sua comercialização, classifica-se o *software* em proprietário e não proprietário.

Por sua vez, de acordo com a sua produção, que considera o seu grau de padronização, classifica-se em *software* de prateleira (programa-produto) e *software* por encomenda, sendo este o critério adotado pela atual jurisprudência nacional. Essa classificação já se tornou obsoleta, uma vez que, com a difusão do acesso à *internet*, o *software* passou a ser adquirido também por meio virtual, tanto pelo chamado *software digital*, quanto em se considerando o “*software* como serviço”.

- Todas essas espécies classificatórias não têm o condão de afirmar que existem tipos diferentes de *software* capazes de demandar um estudo como se distintos fossem em sua natureza. O que existe são espécies de um mesmo gênero, maneiras diferentes pelas quais a permissão de uso do *software* vai se dar, ou a sua distribuição vai ocorrer, mas que em nada altera a sua natureza única de obra intelectual.

- A previsão legal da matéria evidencia que, sem fazer distinção para a sua aplicabilidade quanto a qualquer das espécies mencionadas, o uso de programa de computador no Brasil é objeto de contrato de licença de uso ou contrato de cessão de direitos de uso da obra.

- A jurisprudência, tanto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quanto no Supremo Tribunal Federal, encontra-se firmada com o entendimento de que os programas de computador desenvolvidos, de forma personalizada, por encomenda direta do adquirente – que se convencionou chamar de *software* por encomenda – é prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISSQN; ao passo que o programa desenvolvido em larga escala e de modo uniforme, para ser vendido em série e de forma impessoal – denominado pela doutrina e jurisprudência de *software* de prateleira – é considerado mercadoria sujeita à cobrança de ICMS.

- Para realizar a análise do entendimento até então consolidado pela jurisprudência, é preciso verificar a hipótese de fato descrita pela norma tributária para identificar a existência do dever de exigir a prestação de cada um desses impostos mencionados. E isso se opera a partir da análise dos seus quatro elementos, mormente do seu elemento objetivo ou material, parte mais relevante, que corresponde à própria materialidade da hipótese do fato.

- Essa análise revela que não incide o ICMS porquanto, a uma, a competência constitucional conferida aos Estados e ao Distrito Federal foi dada para criar imposto sobre os negócios jurídicos que envolvam operações relativas à circulação de mercadorias, e não sobre

as mercadorias em si consideradas; a duas, porque, em se tratando de *software*, é o contrato de cessão de direitos que enseja a entrega do bem, inexistindo, pois, operação mercantil; a três, porque nas operações realizadas com o *software* não há qualquer possibilidade de se consumir a transferência de sua propriedade, requisito esse necessário para se configurar o elemento da circulação, pressuposto para o fato gerador do ICMS; a quatro, porque o *software* é uma obra literária, por exprimir o resultado de atividade intelectual, e, como tal, classifica-se como um bem incorpóreo, ao passo que “mercadoria” é bem corpóreo; a cinco, porque o suporte físico não pode ser considerado mercadoria, uma vez que este é apenas o meio para viabilizar a exteriorização do *software*.

- Também não incide o ISSQN por duas razões: a primeira, porque o arquétipo constitucional, ao determinar como fato tributável a prestação de serviços, não alcança a situação em que se contrata o profissional para confecção específica do programa de computador, uma vez que, nesse caso, o usuário não pretende a prestação do serviço em si, mas, tão somente, o produto resultado daquela; a segunda, em razão de que a licença de uso ou cessão de direito de uso de programa de computador não se consubstancia em obrigação de fazer, e sim em uma obrigação de dar, na modalidade disponibilizar temporariamente, mediante contraprestação ou não (onerosa ou gratuita).

- A previsão legal da Lei Complementar nº 116/2003, que trata do disciplinamento relativo ao ISSQN, trazendo em seu subitem 1.05 a incidência do imposto no “licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação” encontra-se eivada de inconstitucionalidade, pois que à Lei Complementar não é dada a possibilidade de redimensionar as materialidades demarcadas pela Constituição Federal, não lhe sendo autorizada a tributação por meio do ISSQN de situações que não se caracterizam como prestação de serviços, como é o caso da cessão de direito de uso ou do licenciamento de programas de computador.

- Considerando as materialidades constitucionais do ISSQN e do ICMS, sobre as operações de aquisição de *software* não pode incidir tributação por qualquer dos referidos impostos, independentemente de ser a disponibilização do programa padrão ou daquele criado por encomenda.

- O equívoco da jurisprudência decorre tanto da “importação” de lições estrangeiras sem a criteriosa análise acerca da sua aplicabilidade ao sistema brasileiro, quanto da falta da

compreensão da sistemática da ordem jurídica brasileira.

- A solução encontrada para este aparente conflito de competência está no próprio sistema jurídico brasileiro, mormente no subsistema constitucional tributário. Para tanto, é necessária a adoção de algumas premissas: 1) é preciso considerar a ideia de sistema, porque esta é imprescindível em uma verdadeira ordem jurídica; 2) não se pode olvidar a abertura e mobilidade do sistema, pautadas na constatação de que os valores contidos no sistema estão sujeitos a mudanças, já que o sistema é incompleto e sujeito à evolução; 3) já que a ordem jurídica é modificável, devem ser considerados os subsistemas sociais que o circundam, que se encontram em seu entorno; 4) como o sistema também é fechado, no sentido de reflexivo, deve-se buscar, dentro da sua própria estrutura, as respostas para os problemas que se lhes apresentam; 5) os princípios jurídicos, normas da mais alta hierarquia, representam o vetor comum aglutinante dos seus elementos que compõem a noção de sistema; 6) no sistema existe uma norma fundamental – que, no caso brasileiro, é a Constituição da República – que representa a unidade do fundamento último de validade do sistema e constitui a unidade do sistema normativo; 7) é na Constituição, sistema normativo hierarquizado em normas-princípio e em normas-regra, que se identifica a existência do subsistema constitucional tributário, a partir do qual essa questão de aparente conflito de competência deve ser solucionada.

- Além da necessidade de se estudar o Direito como sistema, já que o sistema jurídico é um sistema constituído por linguagem, há a necessidade de utilizar o método lógico linguístico na realização deste, como de qualquer estudo científico, porque um trabalho científico não pode admitir como fundamento de sua construção a utilização da “teoria do acho”.

- O método lógico linguístico consiste na utilização dos princípios da Lógica para disciplinar o pensamento veiculado mediante as propriedades pragmáticas da linguagem do direito e da linguagem dos juristas. A pragmática é o ramo da linguística que estuda a linguagem no contexto de seu uso na comunicação, de modo que estuda os significados linguísticos determinados não exclusivamente pela semântica, mas aqueles que se deduzem a partir de um contexto extra linguístico.

- No campo do Direito, tem-se a pragmática da comunicação normativa a partir da qual se consegue base para um conhecimento científico. Em se tratando da imunidade

tributária, que é formada na pragmática da comunicação normativa sobre uma determinada conduta do fisco em relação ao contribuinte, a construção do conteúdo semântico do seu signo remete à denominada pragmática da comunicação normativa em matéria de “imunidade tributária”. É esta pragmática que conduz a uma mudança na postura do intérprete, que deve realizar os valores contidos na Constituição a partir dos princípios.

- A imunidade é um princípio sistematizado pela Constituição da República que determina a não incidência da tributação em certas hipóteses, e, como tal, fornece as diretrizes materiais da hermenêutica para as demais normas constitucionais e tributárias. É característica da imunidade a circunstância de que, com elas, o legislador constituinte procurou resguardar, assegurar e manter incólumes certos princípios, ideias-forças ou postulados consagrados pelo sistema como preceitos básicos do regime político. Em razão disso, a interpretação da norma imunizante deve ser realizada com vistas a tornar efetivos os princípios expressos na Constituição, que a fundamentam e inspiram, o que é obtido a partir da interpretação teleológica e sistemática, e não por uma interpretação tão-somente sob a ótica literal.

- A imunidade do livro tem duplo objetivo: garantir a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação como forma de viabilizar o cumprimento de outros direitos e garantias fundamentais; e reduzir o custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. A finalidade precípua da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República, é por ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem quaisquer discriminações ou preconceitos.

- O livro protegido sob o pálio da imunidade deve ser compreendido de modo a que se remeta ao seu conteúdo e à sua finalidade e não ao seu mero suporte físico, porquanto o livro é um objeto cultural de transformação da humanidade, um grande veículo de formação e informação para o indivíduo.

- De acordo com a pragmática da comunicação humana, livro deve ser conceituado como o veículo por meio do qual são comunicados os conhecimentos, as ideias, as informações, pouco importando qual o processo artesanal ou tecnológico que é envolvido nessa transmissão de pensamento, se por escrita manual, impressão de caracteres em papel ou se por fixação em instrumentos.

- A imunidade visa a proteger o instrumento material da obra literária, que, à época da promulgação da Constituição de 1988, restringia-se ao que se designa pelo signo “livro”, conhecido em seu formato tradicional, mas que hoje, em razão das novas tecnologias e novas formas de difusão do conhecimento, teve o seu conceito alargado, de acordo com a pragmática da comunicação normativa.

- Com o surgimento desses novos mecanismos de divulgação da cultura e da informação, deve ser conferida uma interpretação à norma constitucional de modo que a Constituição de 1988 tenha vida longa, não precisando ser emendada a cada evolução da tecnologia.

- Sendo o *software* uma obra literária, escrita em linguagem técnica especial que remete ao ato de programar, apta a ser lida por computadores, correspondendo a uma espécie de livro eletrônico, a imunidade tributária constitucional também o resguarda da tributação, não se tratando de mera interpretação extensiva, mas da aplicação da pragmática da comunicação normativa constitucional.

Se em 1985, Gilberto de Ulhoa Canto<sup>192</sup> anunciava que o momento paroxístico da glória dos sistemas de programas de comunicações ainda estava para ser vivido, hoje, trinta anos depois, já se pode afirmar que esse momento já chegou.

Já se dispõe do conjunto dos meios que permitem armazenar e transmitir conhecimentos praticamente sem limitações tecnicamente intransponíveis; já é possível instantaneamente acessar as informações desejadas, a partir de qualquer lugar no mundo; já se incorporou ao cotidiano o uso de equipamentos eletrônicos que utilizam o *software*, principalmente depois da popularização da *internet*, grande responsável pela difusão dos programas de computador.

O argumento de que os computadores são máquinas caras e sofisticadas, utilizadas por grupo restrito de pessoas dotadas de capacidade contributiva – e que, por isso, não carecem da proteção da intributabilidade – já não mais pode ser coerentemente invocado à atual realidade.

Estamos na “Era da Informação”. Somos a “Sociedade da Informação”. E já que *ubi societas, ibi ius*, o Direito não pode ficar à margem dessa evolução, havendo a necessidade se conferir a devida importância ao novo “Direito Informático”.

---

<sup>192</sup>CANTO, Gilberto de Ulhoa. Apresentação. In GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. XII.

Afinal, diversos problemas jurídicos surgiram em virtude do desenvolvimento da informática e o Direito não pode ficar à margem dessa evolução, de modo que deve adaptar as suas regras para o tratamento das novas questões que estão surgindo.

É preciso adotar a pragmática da comunicação normativa constitucional para que os conceitos possam refletir os objetivos de uma Constituição da República escrita há quase trinta anos, mas que deve continuar sendo aplicada nesta nova sociedade.

Diante do hodierno crescimento e da expansão na utilização de *software* bem como, e principalmente, em face da sanha arrecadatória dos entes tributantes, há efetiva necessidade de se preservar a segurança jurídica, princípio comezinho do ordenamento jurídico, a partir da solução do aparente conflito de competência tributária no que diz respeito à incidência do ISSQN e/ou ICMS na tributação do *software*.

As novas questões que surgem em face do desenvolvimento tecnológico merecem o devido tratamento e a normatização deve estar de acordo com esta nova realidade. Afinal, como faz questão de lembrar com constância o mestre Edvaldo Brito, o Direito não sai da cabeça de Minerva; ele é um fenômeno da sociedade, um objeto cultural. E como tal, deve corresponder à evolução da sociedade de onde ele surge.

Com estas palavras, conclui-se o presente trabalho, cuja finalidade maior consistiu em tecer uma análise crítica acerca do conflito de competência tributária em estudo, partindo dos conceitos gerais que o envolvem, para esclarecer que não há incidência tributária na hipótese, porquanto há de ser reconhecida a imunidade do *software*, conclusão essa apurada pelos parâmetros necessários e pertinentes à sua correta aplicação. Este é o contributo que se objetivou ter oferecido ao final da realização deste trabalho.



## REFERÊNCIAS

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Programa de computador e direito autoral**. In GOMES, Orlando (et al). A proteção dos programas de computador. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. V. 3, ISS – Lista de serviços tributáveis – Falácia da sua exaustividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 183.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária: a informação de que é**. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. ; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 37, 1986.

\_\_\_\_\_. **República e constituição**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário – Evolução e Características Atuais**. Anotações de curso ministrado junto ao TRF da 3ª Região. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20311-20312-1-PB.html>> Acesso em: 02 fev. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. e Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BASIC. In Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/BASIC>>. Acesso em: 02 fev 2015.

\_\_\_\_\_. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **ICMS e ISS: estremação da incidência**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 71.

\_\_\_\_\_. **Livro Eletrônico – o alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BILL GATES. In Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Bill\\_Gates](http://pt.wikipedia.org/wiki/Bill_Gates)>, Acesso em: 01 fev 2015.

BITTAR, Carlos Alberto. **Os Contratos de Comercialização de “Software”**. In BITTAR, Carlos Alberto (Coord.). *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT, 1990.

BORGES, José Souto Maior. **ISS (Impostos sobre serviços) na constituição**. *Revista de direito tributário*. São Paulo, nº 3, 1978.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988.

BRASIL, Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 31 de dezembro de 1968, retificado em 9 de janeiro de 1969 e em 04 de fevereiro de 1969.

BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Publicado no Diário Oficial da União de 16 de setembro de 1996.

BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 1º de agosto de 2003.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966.

BRASIL, Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 1987. (Revogada)

BRASIL, Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Publicada no Diário Oficial da União de 15 de maio de 1996.

BRASIL, Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 20 de fevereiro de 1998.

BRASIL, Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 20 de fevereiro de 1998.

BRASIL, Proposta de Emenda à Constituição nº 517, de 09 de março de 2006. Autoria de Marcondes Gadelha – PSC/PB. Altera o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de

1988, para conceder imunidade tributária à produção e comercialização de programas de computador.

BRASIL, Proposta de Emenda à Constituição nº 123, de 16 de dezembro de 2011. Autoria de Otavio Leite e outro. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.

BRASIL, Proposta de Emenda à Constituição nº 137, de 01 de março de 2012. Autoria de Leonardo Gadelha – PSC/PB. Altera a redação do art. 150 da Constituição Federal, para conceder imunidade tributária à produção e comercialização de programas de computador.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 39.457/SP. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Primeira Turma. Julgado em 13 de agosto de 1994. Publicado no Diário da Justiça de 05 de setembro de 1994, p. 23040.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 39.797/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. Primeira Turma. Julgado em 15 de dezembro de 1993. Publicado no Diário da Justiça de 21 de fevereiro de 1994, p. 2138.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 123.022/RS. Relator: Ministro José Delgado. Primeira Turma. Julgado em 14 de agosto de 1997. Publicado no Diário da Justiça de 27 de outubro de 1997, p. 54729.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 443.119/RJ. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Terceira Turma. Julgado em 08 de maio de 2003. Publicado no Diário da Justiça de 30 de junho de 2003, p. 240.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.070.404/SP. Relator: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 26 de agosto de 2008. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 22 de setembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4. Relator: Ministro Sydney Sanches. Tribunal Pleno. Julgado em 19 de outubro de 1988. Publicado no Diário da Justiça de 17 de fevereiro de 1989.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.049. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Tribunal Pleno. Julgado em 13 de abril de 1978. Publicado no Diário da Justiça de 01 de setembro de 1978.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 109.484. Relator: Ministro Célio Borja. Segunda Turma. Julgado em 22 de abril de 1988. Publicado no Diário da Justiça de 27 de maio de 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. Julgado em 10 de novembro de 1998. Publicado no Diário da Justiça de 11 de dezembro de 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.464. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Primeira Turma. Julgado em 02 de março de 1999. Publicado no Diário da Justiça de 30 de novembro de 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.149/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 11 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 285.870 AgR. Relator: Ministro Eros Grau. Segunda Turma. Julgado em 17 de junho de 2008. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 01 de agosto de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 327.414-AgR. Relator: Ministro Celso de Mello. Segunda Turma. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 12 de fevereiro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817 RG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 20 de setembro de 2012. Acórdão Eletrônico. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 01 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 504.615-AgR/SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 19 de maio de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 1998.04.01.090888-5. Segunda Turma. Relator João Pedro Gebran Neto. Publicado no Diário da Justiça de 25 de outubro de 2000.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.18057-8/RJ. Relator Juiz Ney Valadares. Julgado em 13 de fevereiro de 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

BRITO, Edvaldo. **Aspectos constitucionais da tributação**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002.

\_\_\_\_\_. **A teoria do crédito tributário no direito brasileiro**. In Revereor. Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891-1981, edição Saraiva.

\_\_\_\_\_. **Capacidade Contributiva**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **Capacidade Contributiva**, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989.

\_\_\_\_\_. **Lançamento**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, ano 11, outubro-dezembro de 1987.

\_\_\_\_\_. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

\_\_\_\_\_. **O livro eletrônico é imune.** In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico.** São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

\_\_\_\_\_. **‘Software’: ICMS, ISS ou imunidade tributária?.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 5, fev., 1996.

BURCH, John G., Jr. e STRATER, Felix R., Jr., **Information systems: theory and practice.** Estados Unidos da América: Hamilton Publishing Company, 1974.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito.** Introdução e tradução de A.Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional.** 6ª Ed., Coimbra: Almedina, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Apresentação.** In GOMES, Orlando (et al). **A proteção dos programas de computador.** Rio de Janeiro: Forense, 1985

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

\_\_\_\_\_. **Livro eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição.** In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário; Fundamentos Jurídicos da Incidência.** São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses.2009.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, Marco Túlio de Barros e. **Tributação de software e a nova lei do ISS.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 240, 4 mar. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4909>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

CHIESA, Clélio. **A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico?.** Revista Fórum de Direito Tributário, nº 2, Belo Horizonte: Editora Fórum, mar/abr, 2003.

\_\_\_\_\_. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003.** In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116.** São Paulo: Dialética, 2009.

COBOL. In Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/COBOL>>. Acesso em: 02 fev 2015.

CORREA M., Carlos; BATTO N., Hilda; CZAR DE ZALDVENDO, Susana y NAZAR ESPECHE, Félix A. **Derecho Informático**. Buenos Aires: Depalma, 1987.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

COUTINHO, Marília. **Você é um analfabeto digital?** *In* Revista Superinteressante, nº 162a, mar. 2001. Disponível em:  
<<http://super.abril.com.br/superarquivo/?edn=162aEd&yr=2001a&mt=marcom&ys=2001y>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

DICIONÁRIO. **Longman dictionary of contemporary English**. 3ª ed. Londres: Longman Press, 1995.

DICIONÁRIO. **Cambridge Advanced Learner's Dictionary**. Disponível em  
<<http://dictionary.cambridge.org/>>. Acesso em 31 jan 2015.

DWORKIN, Ronald. **Los derechos en serio**. 2ª ed., Marta Guastavino (trad.), Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1989.

FALCÃO, Amílcar. **Direito Tributário Aplicado e Comparado**. Vol. II, Forense.

\_\_\_\_\_. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 7ª Ed., São Paulo: Noeses, 2013.

FIRMWARE. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em:  
<<http://pt.wikipedia.org/wiki/Firmware>>, Acesso em: 01 fev. 2015.

FORTTRAN. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <  
<http://pt.wikipedia.org/wiki/Forttran>>. Acesso em: 02 fev 2015.

GATES, Bill, MYHRVOLD, Nathan, RINEARSON, Peter. **The Road Ahead**. Penguin Group: Estados Unidos da Américas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed., São Paulo: Atlas, 1995.

GOMES, Orlando (*et al.*). **A Proteção Jurídica do Software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. Quartier Latin, 2005.

GROSSI, Bernardo Menicucci. **Proteção Jurídica do Software**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2005.

JAVA. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em:  
<[http://pt.wikipedia.org/wiki/Java\\_%28linguagem\\_de\\_programa%C3%A7%C3%A3o%29](http://pt.wikipedia.org/wiki/Java_%28linguagem_de_programa%C3%A7%C3%A3o%29)> e  
<[http://pt.wikipedia.org/wiki/Bytecode\\_Java](http://pt.wikipedia.org/wiki/Bytecode_Java)>. Acesso em 02 fev. 2015.

KANAAN, João Carlos. **Informática global**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2000

KRAYNAK, Joe. **10 Minutos para Usar um PC**. Tradução: Ana Beatriz Tavares dos Santos Pereira. São Paulo: Berkeley Brasil, 1995.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª Ed., Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert (et al). **Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses**. 5. ed., Salvador: EDUFBA, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. Revista Opinião Jurídica, v. 5, Fortaleza, 2005.

\_\_\_\_\_. **Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97**. In **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**, 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer: O Licenciamento e o Sub-licenciamento de programas de Software não se confundem com Circulação de Mercadorias - Impossibilidade Incidirem sobre as Respektivas Operações ICMS, IPI e II**. 22/06/89.

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**. Revista de Imposto de Renda, n. 270, jan., São Paulo: CERFIR, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. **Software de prateleira e o ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 35, ago., 1998.

NEVES, Guilherme Pereira das. **ICMS – Comercialização de conteúdos digitais na internet – imunidade**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, nov., 2001.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. In

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Imunidade tributária do livro**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

PASCAL. In Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em:

<[http://pt.wikipedia.org/wiki/Pascal\\_%28linguagem\\_de\\_programa%C3%A7%C3%A3o%29](http://pt.wikipedia.org/wiki/Pascal_%28linguagem_de_programa%C3%A7%C3%A3o%29)>  
. Acesso em: 03 fev. 2015.

PEREIRA, Elisabeth Dias Kanthack. **Proteção jurídica do software no Brasil**. 1ª Ed., 2ª tir., Curitiba: Juruá, 2002.

PHP. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/PHP>>. Acesso em: 03 fev 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Sociedade Portuguesa de Autores. Dom Quixote: Lisboa, 1998.

SMARTPHONE. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Smartphone>>. Acesso em: 05 fev 2015.

SOFTWARE COMO SERVIÇO. *In* Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Software\\_como\\_serviço](http://pt.wikipedia.org/wiki/Software_como_serviço)>. Acesso em: 01 fev. 2015.

TORRES, Heleno Taveira (et al). **Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”**. *In* MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. (IOB Informações Objetivas), 1998.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997