

ANÁLISE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES COM SOFTWARES VIA DOWNLOAD E STREAMING*

ANALYSIS OF THE TAX INCIDENCE OF ICMS ON SOFTWARE OPERATIONS VIA DOWNLOADING AND STREAMING

Alberto F. T. S. Carbonar**

Liziane Angelotti Meira***

RESUMO: O objetivo do presente trabalho é verificar a possibilidade ou não de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre as operações com programas de computador ("softwares"), sem suporte físico, realizadas mediante transferência eletrônica de dados ("download") e disponibilização eletrônica de conteúdo de imagens, áudio e vídeo ("streaming"), com base em uma análise preliminar quanto ao aspecto material da hipótese de incidência tributária do ICMS estabelecida pela Constituição Federal de 1988.

Palavras-Chave: ICMS - ICMS-Mercadorias - ICMS-Comunicação – softwares – download – streaming

ABSTRACT: The purpose of this study is to verify whether or not the incidence of tax on circulation of goods and transportation and communication services ("ICMS") over operations with software, without hardware, made through download or streaming, based on a preliminary analysis on the material aspect of the tax incidence of ICMS established by the Brazilian Federal Constitution of 1988.

Key-words: ICMS – softwares – download - streaming

* Artigo recebido em: 19.07.2017

Artigo aceito em: 06.08.2017

** Advogado (OAB/DF 42.873), Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e, atualmente, cursando MBA em Gestão de Negócios Internacionais e Comércio Exterior na Fundação Getúlio Vargas – FGV – Email: albertoftscarbonar@gmail.com

*** Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Professora e Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Público. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Autora, entre outras obras, dos livros Regimes Aduaneiros Especiais e Tributos sobre o Comércio Exterior. Email: lizianemeira@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

Diante do atual cenário de crise política e grave recessão econômica instalada no país, os governos estaduais sofrem com a constante queda de arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (principal fonte de receita dos estados¹), sendo necessária a busca de novos horizontes de tributação ainda não explorados ou alcançados pelas Secretarias de Fazenda Estaduais.

Naturalmente, conforme se verifica da movimentação realizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no final do ano de 2015 com a edição do Convênio ICMS n. 181/2015, o grande alvo das Fazendas Públicas Estaduais será o setor de tecnologia no Brasil, setor este que vem avançando a passos largos nos últimos anos no Brasil, em razão do crescimento exponencial do comércio eletrônico.

Com a edição do Convênio ICMS n. 181/2015¹, o CONFAZ autorizou diversas Unidades da Federação², conforme se infere da cláusula primeira³, a conceder redução de base de cálculo do ICMS que corresponda ao percentual

¹ De acordo com Regina Helena Costa, “o ICMS é o imposto mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da receita tributária desses entes”. (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. Ed. Saraiva. 5a Edição. São Paulo, 2015. p. 389)

¹ Publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) em 29 de dezembro de 2015.

² Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins.

³ “Cláusula primeira. Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”

de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor total da operação que envolva softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados⁴.

Na prática, a edição do Convênio possibilitou, por vias transversas, que determinados Estados da Federação realizassem a cobrança de ICMS sobre o valor total das operações com softwares, situação esta distinta daquela que vinha ocorrendo anteriormente na maior parte dos Estados, que exigiam o ICMS tão-somente sobre o valor das mídias físicas, não dos programas em si.

Em razão disso, o presente estudo pretende realizar uma análise das disposições normativas previstas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) relativas ao núcleo material da hipótese de incidência tributária do ICMS, com o objetivo específico de analisar a validade da incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador ("softwares") realizadas mediante (i) transferência eletrônica de dados ("download"); e (ii) disponibilização eletrônica de conteúdo de imagens, áudio e vídeo ("streaming").

Diante dessas considerações, abordaremos no primeiro capítulo do presente estudo a importância da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) como técnica de verificação de validade das regras tributárias, de modo a verificar, objetivamente, a estrutura formal das normas jurídicas, bem como os

⁴ Destacamos que a cobrança de débitos do tributo sobre tais operações produz efeitos aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2016. Além disso, cumpre mencionar que o referido convênio autoriza os Estados a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as operações previstas, ocorridas até a data de início da vigência deste convênio. Essa não exigência veda a restituição ou compensação de importâncias já pagas e deverá observar as condições estabelecidas na legislação estadual.

critérios que compõem o antecedente (hipótese) e o conseqüente das normas tributárias.

No segundo capítulo, trataremos acerca das disposições estabelecidas pela CF/88 (constituição vigente) referentes ao ICMS, com o objetivo de identificar o núcleo material constitucional desse imposto que possui múltiplas faces (conforme será visto), bem como verificar os limites estabelecidos pelo constituinte para definição da hipótese de incidência tributária desse tributo.

Por fim, no terceiro capítulo e último capítulo, analisaremos a validade da incidência do ICMS sobre as operações com "softwares" realizadas mediante "download" e "streaming", (i) com base nos conceitos previstos no ordenamento jurídico e na doutrina especializada acerca (i.a) do termo software; (i.b) dos contratos de licença de uso que regem as operações com software; e (ii) também, com base no estudo realizado nos capítulos anteriores.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) COMO TÉCNICA DE VERIFICAÇÃO DA VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS

Paulo de Barros Carvalho (PBC) nos ensina que "as regras do direito juridicizam os fatos sociais, fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e os deveres correlatos."⁵

Em decorrência desse pensamento, segundo o referido doutrinador, é possível afirmar que "a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa"⁶, sendo que a subsunção do fato à norma somente ocorrerá quando (i) "o fato jurídico tributário guardar absoluta

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 667.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 667.

identidade com o desenho normativo da hipótese"⁷, desenho normativo esse conhecido como norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência); e (ii) o sujeito ativo da relação praticar ato administrativo (norma individual e concreta), mediante linguagem competente, transformando o fato social em fato jurídico.

No que tange ao primeiro ponto do parágrafo anterior, nota-se que o posicionamento doutrinário de Geraldo Ataliba é semelhante ao de PBC, na medida em que afirma "enquanto não ocorrido o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso, não incidindo"⁸. Para Geraldo Ataliba, a incidência "(...) é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese. Averiguar-se em cada caso, se ocorreu fato subsumido à hipótese é fundamental, para apurar-se se houve ou não a incidência do mandamento."⁹, sendo possível observar que "os comandos que nas normas jurídicas se contêm só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados".¹⁰

Não obstante, diferentemente de Geraldo Ataliba (que compreende pela incidência automática da norma quando ocorrido fato social descrito na hipótese), PBC sustenta que o fato social descrito na hipótese tributária somente será efetivamente concretizado em fato jurídico quando o sujeito ativo interpretar a norma geral e abstrata e, em seguida, praticar ato administrativo formal, mediante linguagem competente, convertendo o fato social em fato jurídico.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 668-669.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros Editores. 5ª Edição. 8ª Tiragem. São Paulo, 1999. p. 39-40.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros Editores. 5ª Edição. 8ª Tiragem. São Paulo, 1999. p. 39-40.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros Editores. 5ª Edição. 8ª Tiragem. São Paulo, 1999. p. 39-40.

Nesse sentido, cumpre observar as lições do referido doutrinador, transcritas abaixo:

Em rigor não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimebridade constitutiva, empregando para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, servindo-lhe de fundamento de validade.¹¹ (g.n.)

Com efeito, “para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, é imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese geral e abstrata”¹², sendo que, caso não haja a identificação de um critério previsto no antecedente, a concretização da incidência restará inteiramente prejudicada.

Em outras palavras, verifica-se que “o fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento no mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência)” (g.n.)¹³.

Nesse sentido, Rosana Oleinik esclarece que a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é uma técnica utilizada por juristas “consistente em dirigir a atenção do intérprete à estrutura formal da norma, o que facilita seu

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 668

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 668-669.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 142.

controle e produção no posterior ingresso aos planos semântico e pragmático da linguagem jurídica”¹⁴. (g.n.) Segundo a referida doutrinadora, a RMIT “(...) nos permite montar a estrutura lógica básica de toda e qualquer norma jurídica, isto é, nos oferece os elementos mínimos para sua existência”¹⁵. (g.n.)

Com o mesmo raciocínio, Lucas Galvão de Brito nos lembra que a RMIT é um instrumento “para compreender o direito”¹⁶, de modo que não representa o fenômeno da incidência tributária em si, mas a estrutura do fenômeno, traduzindo-se em um meio para se enxergar o ordenamento jurídico.

Por sua vez, Aurora Tomazini de Carvalho¹⁷ pontua que a RMIT possui duas funções operacionais que auxiliam os juristas a exercerem o seu magistério no direito positivo brasileiro, sendo elas: *(i)* delimitar o âmbito da incidência normativa; e *(ii)* controlar a constitucionalidade e legalidade normativa.

Com suporte nos ensinamentos de Norberto Bobbio¹⁸, PBC leciona que “as regras jurídicas não existem isoladamente, mas sempre num contexto de normas com relações particulares entre si”¹⁹, de modo que:

(...) Construir a norma aplicável é tomar os sentidos de enunciados prescritos no contexto do sistema de que fazem parte. A norma é proposição prescritiva decorrente do todo que é o ordenamento jurídico. Enquanto corpo de linguagem vertido sobre o setor material das condutas intersubjetivas, o direito aparece como conjunto

¹⁴ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014. p. 311.

¹⁵ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014. p. 312.

¹⁶ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 51.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O constructivismo lógico-semântico). 3ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2013.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico, Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília/São Paulo, UNB/Polis, 1991, p. 19.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 137.

coordenado de normas, de tal modo que uma regra jurídica jamais se encontra isolada, monadicamente só: está sempre ligada a outras normas, integrando determinado sistema do direito positivo.²⁰ (g.n.)

Observados os posicionamentos doutrinários destacados acima, nota-se que a RMIT se relaciona diretamente com uma regra de conduta referente às relações jurídicas tributárias. É por meio da RMIT que se verifica a possibilidade de análise da estrutura da norma jurídica, sendo ela: o antecedente (também chamado de “hipótese”) e o consequente (“efeitos jurídicos do fato”). A relação entre o antecedente e o consequente é chamada de imputação deôntica. Nesse sentido, é o próprio magistério de Rosana Oleinik, transcrito abaixo:

O antecedente se une ao consequente por um ato de vontade do legislador, que atribui o elo de natureza jurídica entre as duas proposições. É o que se denomina de “causalidade normativa” ou “imputação deôntica”. Se observarmos os fenômenos naturais concluiremos que causa e consequência se são independentemente da vontade do ser humano. Assim, os objetos lançados ao ar são atraídos pela força da gravidade ao chão, ou ainda, os metais se dilatam caso sejam aquecidos à determinada temperatura. O mesmo não ocorre com os fenômenos de ordem cultural, criados pelo ser humano para modificar o seu ambiente. É o caso do direito, que visa implantar valores ao regular as condutas intersubjetivas de forma prescritiva. Para que a ação de circular mercadorias em específicas coordenadas de tempo e espaço gere a obrigação de pagar o tributo há, necessariamente, um ato de vontade do legislador que une a hipótese a uma consequência.²¹

Nessa esteira de pensamento, PBC afirma que o antecedente da norma se relaciona com “o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes no tempo”²², razão pela qual devem ser considerados os seguintes critérios em sua composição: (i) critério material (verbo+complemento);

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 137-138.

²¹ OLEINIK, Rosana. *Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito*. In *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014. p. 312.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 148.

(ii) critério espacial; e (iii) critério temporal. Em síntese, PBC estipula a seguinte fórmula quanto ao antecedente da RMIT: " $H_t = C_m(v.c).C_e.C_t$ ", onde " H_t " é a hipótese tributária; " C_m " o critério material, " v " o verbo, " c " o complemento; " C_e " o critério espacial, " C_t " o critério temporal e "." o símbolo do conjuntor.

Quanto aos critérios constantes no antecedente da RMIT e seus respectivos significados, cumpre observar os valiosos ensinamentos de Rosana Oleinik:

O antecedente ou hipótese de incidência da regra-matriz é formado por critérios que permitem ao intérprete compreender qual a atividade que praticada poderá desencadear determinada obrigação, quando e onde, localizando-a, portanto, no tempo e no espaço. Tais coordenadas de ação, tempo e espaço são respectivamente denominadas de critério material, temporal e espacial. O critério material é composto de um verbo pessoal de predicação incompleta que estabelece a ação a ser praticada, como circular mercadorias, auferir renda, prestar serviços de qualquer natureza. O critério temporal nos diz quando, em que momento a ação deverá ocorrer e, por sua vez, o critério espacial nos diz o local, que pode ser todo o território nacional, parte dele ou um determinado ponto. A conjunção desses três elementos forma o antecedente da hipótese de incidência da regra-matriz.²³ (g.n.)

No que tange ao consequente da RMIT, Lucas Galvão de Brito sustenta tal expressão "carrega a prescrição da relação jurídica tributária em sentido estrito, também chamada de obrigação tributária"²⁴.

Segundo ele, "trata-se de obrigação de pagar em que um sujeito ativo pode exigir, de outro, sujeito passivo, o pagamento de uma denominada quantia"²⁵, sendo dois os critérios relevantes para o prescritor da norma, quais sejam: (i) o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo); e (ii) o critério

²³ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014. p. 312.

²⁴ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 57.

²⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 57.

quantitativo (base de cálculo e alíquota); compondo, dessa forma, a seguinte fórmula: "Cst=Cp(sa.sp).Cq(bc.al)". Destacamos que a referida fórmula se traduz da seguinte forma: "Cst" é o conseqüente tributário; "Cp" é o critério pessoal; "sa" o sujeito ativo; "sp" o sujeito passivo; "Cq" o critério quantitativo; "bc" a base de cálculo; "al" a alíquota; e "." novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.

Nesse sentido, cumpre observar o magistério de PBC acerca do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária (RMIT):

Em face de tais considerações é que se pode afirmar que o prescritor da regra-matriz de incidência tributária contém dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota). Nada mais é necessário para que possamos identificar uma obrigação tributária, espécie do gênero relação jurídica. Sua representação lógica poderia ser expressa com a seguinte notação simbólica: Cst"Cp(sa.sp).Cq(bc.al). Em que "Cst" é o conseqüente tributário; "Cp" é o critério pessoal; "sa" o sujeito ativo; "sp" o sujeito passivo; "Cq" o critério quantitativo; "bc" a base de cálculo; "al" a alíquota; e "." novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.²⁶ (g.n.)

Em sentido semelhante, é o posicionamento de Oleinik, conforme se infere abaixo:

O conseqüente da regra-matriz de incidência nos traz elementos que possibilitam apurar quem é a pessoa legitimada a exigir o direito e quem deverá cumpri-lo. Portanto, sujeitos ativo e passivo compõem o critério pessoal do conseqüente, que revela as possíveis partes constituintes da relação jurídica, que se dará futuramente, no plano concreto, com a incidência da norma-padrão. Não basta saber quem deve adimplir e quem pode cobrar a satisfação de determinado direito. É preciso saber dimensionar a obrigação. No campo tributário, aplicamos uma alíquota à base de cálculo. As conjugações desses fatores formam o critério quantitativo do tributo. Em outros campos, nem sempre será possível medir a exata quantia, objeto da prestação,

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013. p. 150.

mas certamente haverá uma obrigação prestacional que representa o dever a ser cumprido.²⁷ (g.n.)

Assim, como resultado da imputação deôntica entre o antecedente e o consequente, Lucas Galvão de Brito²⁸ nos apresenta a seguinte fórmula que representa a regra-matriz de incidência tributária (RMIT): " $D\{Ht \rightarrow Cst\}$ "; onde " D " representa a cópula deôntica; " Ht " é a hipótese tributária e " Cst " é o consequente tributário.

Vale frisar que a fórmula " $D\{Ht \rightarrow Cst\}$ " ainda pode ser decodificada da seguinte forma: " $D \{[Cm (v.c).Ct.Ce] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$ "²⁹; em que " D " representa a cópula deôntica; " Cm " o critério material, " v " o verbo, " c " o complemento; " Ce " o critério especial, " Ct " o critério temporal; " Cp " é o critério pessoal; " sa " o sujeito ativo; " sp " o sujeito passivo; " Cq " o critério quantitativo; " bc " a base de cálculo; " al " a alíquota; e "." o símbolo do conjuntor.

Diante das considerações tecidas, passaremos a discorrer, no próximo capítulo acerca das disposições constitucionais referentes ao ICMS, com o objetivo de identificar o núcleo material desse imposto, bem como verificar os limites estabelecidos pelo constituinte para definição da hipótese de incidência tributária.

3. O NÚCLEO MATERIAL CONSTITUCIONAL DO ICMS ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), foi

²⁷ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014. p. 313.

²⁸ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 50.

²⁹ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 50.

estabelecido pelo art. 155, inciso II da Constituição Federal (CF/88)³⁰, de modo a revelar, inicialmente, 5 (cinco) hipóteses de incidência tributária distintas, conforme se infere da valiosa lição de Roque Antônio Carrazza (RAC):

A sigla "ICMS" alberga, pelo menos, cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.³¹

Além das hipóteses previstas no inciso II, é necessário ressaltar a existência do "ICMS-Importação", previsto no art. 155, §2º, inciso IX, alínea "a" da CF/88, cuja hipótese de incidência se relaciona com a introdução de mercadoria oriunda do exterior em território brasileiro, conforme bem leciona Liziane Angelotti Meira³².

Não obstante, dada a complexidade das operações com *softwares* via *download* e *streaming*, analisaremos, objetivamente, no presente estudo, o núcleo material constitucional das hipóteses de incidência tributária (antecedente) relacionadas ao imposto operações mercantis ("ICMS-Mercadorias") e ao imposto sobre prestação de serviços de comunicação ("ICMS-Comunicação"), de modo a verificar como ocorre a incidência dos referidos

³⁰ 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.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 42-43.

³² MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. Ed. Saraiva, 2012. p. 430.

tributos em nosso ordenamento jurídico³³

Nesse sentido, cabe ressaltar desde já que o titular da competência impositiva do ICMS deve legislar, conforme bem pontua Paulo de Barros Carvalho (PBC), “consoante os traços que o constituinte esboçou”, sendo que “o comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e Distrito Federal, terão que manter os mesmos conteúdos semânticos [previstos na Constituição Federal de 1988]”³⁴.

Não é por outra razão que o referido doutrinador, argumenta, no sentido de que “não há como admitir legislações discrepantes, no que concerne ao núcleo de incidência”³⁵, sendo que “uma vez fixados os limites do poder legiferante, pelo constituinte, a matéria se dá pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional”³⁶.

Em sentido semelhante, é o magistério de RAC ao argumentar que “o legislador, ao exercitar a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”³⁷. Segundo o referido doutrinador, “o legislador (federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal) enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo

³³ Desde já, destacamos que não analisaremos no presente estudo o imposto sobre operações mercantis iniciadas no exterior (“ICMS-Importação”), haja vista que a sua hipótese de incidência não se relaciona com o objeto específico da presente pesquisa.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5a Edição. São Paulo, 2013. p. 769.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. Ed. Noeses. 5a Edição. São Paulo, 2013. p. 769.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 101.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 42-43.

constitucional”³⁸.

3.1. O NÚCLEO MATERIAL CONSTITUCIONAL DO “ICMS-MERCADORIAS”

No caso do “ICMS-Mercadorias”, o núcleo material da exigência foi estabelecido pelo art. 155, inciso II da CF/88 e está relacionado à locução “circular (verbo) mercadorias (complemento)” que significa, em outros palavras, “vender mercadorias” ou “transferir a titularidade jurídica de mercadorias”. Nesse sentido, é o magistério de Hugo de Brito Machado (HBM), conforme se infere abaixo:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.³⁹ (g.n.)

Ainda, em sentido semelhante, RAC leciona no sentido de que “o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor pratica um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria”⁴⁰ (g.n.).

Com efeito, José Souto Maior Borges argumenta que “não há identidade entre circulação física ou econômica (inapreensível juridicamente) e circulação jurídica. Tanto é assim que, juridicamente, os imóveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo.”⁴¹ Por isso ressalta: “Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente, é a

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 42-43.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros. 36ª Edição. São Paulo, 2015. p. 375.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 51.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. “O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos”. Revista de Direito Administrativo. Vol. 103, FGV, São Paulo. p. 36.

circulação dela resultante.”⁴²

Nesse mesmo sentido, é o posicionamento de PBC ao tratar a circulação econômica como mera movimentação física, incapaz de caracterizar a incidência do ICMS, *in verbis*:

O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem o nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea de bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”. Do mesmo modo, ao tributar as “operações de importação de mercadorias” refere-se à aquisição de tais bens por sujeito estabelecido ou domiciliado no país, não sendo seu ingresso físico bastante, em si mesmo, para a caracterização do fato tributário⁴³.(g.n.)

Portanto, diante das considerações doutrinárias mencionadas acima, resta evidente que o núcleo material constitucional do “ICMS-Mercadorias” se relaciona com a circulação jurídica de mercadorias e não com a simples circulação econômica.

Em outras palavras, o núcleo material constitucional do “ICMS-Mercadorias” se relaciona com o ato jurídico de transferência de titularidade de um bem corpóreo, móvel e com destinação comercial.

Ainda, vale ressaltar que o critério material do “ICMS-Mercadorias” está devidamente explicitado na própria CF/88 (art. 155, inciso II), sendo que o termo “mercadorias” foi utilizado para delimitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, razão pela qual o intérprete não pode alterar o

⁴² BORGES, José Souto Maior. “O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos”. Revista de Direito Administrativo. Vol. 103, FGV, São Paulo. p. 36.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. Ed. Noeses. 5a Edição. São Paulo, 2013. p. 736.

conteúdo e o alcance do referido conceito, nos termos do art. 110 do CTN⁴⁴, conforme bem pontua Aroldo Gomes de Mattos⁴⁵.

Observadas as considerações destacadas acima, passaremos a discorrer na próxima sessão acerca do critério material do "ICMS-Comunicação".

3.2. O NÚCLEO MATERIAL CONSTITUCIONAL DO "ICMS-COMUNICAÇÃO"

De modo semelhante ao "ICMS-Mercadorias", o núcleo material constitucional da hipótese de incidência do "ICMS-Comunicação", está previsto no art. 155, inciso II da CF/88 e é regido pela locução "prestar (verbo) serviços de comunicação (complemento)", locução esta que, segundo José Eduardo Soares de Melo, compreende "um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação "de fazer", de conformidade com os postulados do direito privado"⁴⁶ (g.n.)

Com efeito, o termo "comunicação" e a locução "prestação de serviços de comunicação" tratam de realidades distintas, sendo notório que o núcleo material constitucional do "ICMS-Comunicação" não se relaciona com a comunicação propriamente dita, mas sim com a prestação onerosa de serviços de comunicação.

Nessa linha de entendimento, é o magistério de RAC⁴⁷ ao lecionar que a comunicação, por si só, não é apta a ensejar o recolhimento do "ICMS Comunicação", sendo que tal vocábulo (comunicação) apenas terá relevância

⁴⁴ "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

⁴⁵ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: Comentários à LC 87/96. Editora Dialética. 1a Edição. São Paulo, 1997. p. 27.

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. Ed. Dialética. 11a Edição. São Paulo, 2006. p. 138.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 240.

jurídica caso se relacione diretamente a um contrato oneroso de prestação de serviços.

Em outras palavras, por força do que restou estabelecido pela CF/88, o ICMS não alcança a comunicação propriamente dita, mas a prestação remunerada de serviço de comunicação realizada por uma terceira pessoa na relação comunicacional, que disponibiliza um canal ao emissor (tomador do serviço), permitindo, assim, que este possa se comunicar com o receptor, ou então, transmitir-lhe, de maneira efetiva, uma mensagem⁴⁸.

Nesse sentido, é o magistério de André Mendes Moreira acerca do aspecto material do “ICMS-Comunicação”, conforme se infere abaixo:

Para que haja a incidência do ICMS-Comunicação, é imperioso que exista uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador de serviço. Sem esses elementos não há comunicação: sem comunicação, não há o ICMS-Comunicação. (...) O fato gerador do ICMS em tela na CR/88 é a efetiva prestação do serviço de comunicação. Para que este ocorra, é necessário que um terceiro preste, mediante remuneração, serviço que possibilita a formação da relação comunicativa, composta por cinco elementos: emissor, receptor,

⁴⁸ Nesse sentido, segue valiosa lição de RAC acerca da materialidade do “ICMS-Comunicação”: “Reafirmamos, portanto, que o tributo em estudo nasce do fato de uma pessoa, prestar a terceiros, mediante contraprestação econômica, serviços de comunicação. Ou se preferimos: seu fato impositivo ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos, etc., diretamente propiciados, em caráter negocial⁴⁸, por terceiro, passam a interagir, trocando mensagens e informações⁴⁸. Reduzindo a ideia à sua dimensão mais simples, o ICMS-Comunicação somente pode nascer quando, em razão de contrato oneroso de Prestação de Serviços, A (o prestador), valendo-se de meios materiais próprios ou alheios, intermedeia comunicação entre B e C (fruidores). (...) Ainda a respeito, ressaltamos que o ICMS só pode incidir quando houver prestação onerosa do serviço de comunicação. E tal se dá quando, uma vez estabelecida a relação comunicativa, ocorrer a transmissão de ideias, pensamentos, ou intenções, entre duas pessoas diversas do prestador. (...) Portanto, para que haja comunicação basta que existam dois sujeitos: o emissor e o receptor. Todavia, para que a haja a prestação onerosa do serviço de comunicação – esta sim tributável pelo ICMS – é mister que ambos sejam postos em contato por um terceiro, que, mediante contraprestação econômica, utilizando-se de meios próprios ou alheios (v.g., da empresa que comercializa ou loca aparelhos aptos à comunicação), permite-lhes troquem mensagens, passando a interatuar. (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 253-255).

mensagem, código e meio de transmissão.⁴⁹ (g.n.)

Ainda, vale ressaltar que “os participantes do liame comunicativo (emissor e receptor) não prestam serviço de comunicação um para o outro, nem para terceiros”⁵⁰, pois, caso contrário, estariam, simplesmente, se comunicando, conforme sustenta PBC.

De fato, “se a comunicação for feita pelo próprio prestador (transmissão de mensagem própria) não haverá incidência do ICMS, porque restará configurado o autosserviço”⁵¹ que, segundo RAC, “encerra verdadeira *contradictio in terminis*”, tendo em vista que não existe previsão em nosso ordenamento de prestação serviço em benefício próprio, mas tão-somente em benefício para terceiros:

Juridicamente, a prestação de serviços só pode ser efetuada em proveito de terceiros; nunca em proveito próprio. Sobremais, no caso do ICMS-Comunicação, como a prestação deve ter conteúdo econômico mensurável, este requisito só está presente quando o esforço do prestador estiver endereçado a terceiros, certos e perfeitamente identificados: o emissor e o receptor.⁵²

Por último, cabe observar que “tendo sido a competência tributária minuciosamente traçada na Constituição, não deve o intérprete buscá-la em leis complementares, leis ordinárias, e muito menos em convênios”⁵³.

De fato, nota-se que a Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 2º,

⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação. Ed. Dialética. São Paulo, 2006. p. 158 e 217.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 106.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 259-260.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 259-260.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109.

inciso III⁵⁴, prevê a incidência do “ICMS-Comunicação” sobre “as prestações onerosas de serviço de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Não obstante, não pode a lei complementar ampliar ou alterar o núcleo material constitucional do “ICMS-Comunicação”, núcleo este que revela o alcance da incidência tributária estabelecida pela CF/88. Nesse sentido, cumpre ao intérprete verificar que o núcleo material constitucional se refere, sempre, como nos ensina PBC, “a situações caracterizadas como prestação de serviço de comunicação, ou seja, apenas e tão somente quando emissão, transmissão, retransmissão e recepção de mensagens forem efetuados por pessoa diversa do emissor e do receptor”⁵⁵.

Portanto, diante das considerações acima destacadas quanto ao núcleo material constitucional do “ICMS-Comunicação”, verifica-se que a incidência do imposto apenas ocorrerá quando houver “uma atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com outra pessoa (C), agindo como transmissor da mensagem na relação comunicacional”⁵⁶, sendo imprescindível “a existência de um prestador de serviço tornando possível e intermediando a comunicação entre receptor”⁵⁷.

⁵⁴ “Art. 2º O imposto incide sobre: (...) III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;”

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109-110.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109.

4. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES COM "SOFTWARES" REALIZADAS MEDIANTE "DOWNLOAD" E "STREAMING"

Observadas as considerações acerca do núcleo material constitucional do "ICMS-Mercadorias" e do "ICMS-Comunicação", analisaremos a possibilidade da incidência das referidas exações sobre as operações com "softwares" realizadas mediante "download" e "streaming".

Não obstante, é necessário, primeiramente, tecer algumas considerações relevantes acerca do conceito do termo "software" e do contrato de licença de uso que rege as suas operações, para em seguida analisar as situações apontadas, conforme se demonstrará a seguir.

4.1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS CONCEITOS DE "SOFTWARE", DO CONTRATO DE LICENÇA DE USO, E DOS TERMOS "DOWNLOAD" E "STREAMING"

De acordo com o art. 1º da Lei n. 9.609/1998 (Lei do Software), o termo "programa de computador", também conhecido como "software", é definido como:

(...) a expressão de um conjunto organizado de instruções de 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 de determinados⁵⁸(g.n.)

Com suporte no dispositivo legal supramencionado, RAC conceitua "software" como um "bem intangível" que reflete "o conjunto de comandos, vertidos em linguagem codificada, que, uma vez dados ao computador⁵⁹,

⁵⁸ BRASIL. Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9609.htm. Acesso em: 20 fev 2016.

⁵⁹ No conceito utilizado pelo professor Roque Antônio Carrazza, a expressão "computador" é

possibilitam que esta máquina funcione e, assim, possa processar informações e realizar tarefas”⁶⁰.

Ainda, sustenta o referido doutrinador que o “software” se relaciona com “um bem imaterial (de existência abstrata), fruto de trabalho intelectual de pessoas altamente especializadas – ou seja, criação da inteligência humana”⁶¹, sendo possível tipificá-lo como “modalidade de direito intelectual”⁶².

Não seria por outra razão que o inciso XII do art. 7º da Lei n. 9.610/1998⁶³ (Lei dos Direitos Autorais) preceitua que os “softwares” são obras de propriedade intelectual, sendo-lhes aplicável a mesma proteção jurídica das obras literárias, nos termos do art. 2º da Lei n. 9.609/1998⁶⁴.

Observa-se que a natureza jurídica dos contratos relativos às operações com softwares é regida pelo o art. 9º da Lei n. 9.609/1998⁶⁵, o qual dispõe, expressamente, que o uso de softwares no Brasil serão sempre objeto de contrato de licença de uso.

Isso porque, conforme dito alhures, a legislação brasileira considera o software como obra de propriedade intelectual para a qual devem ser aplicados todos direitos de proteção de autoria intelectual do produto, motivo pelo qual a

utilizada no seu sentido lato, com o objetivo de alcançar todos os aparelhos que necessitam de um software para funcionar. Assim, o termo “computador” alcança máquinas como elevador, central telefônica, o personal computer (PC), entre outros.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 190.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 190-191.

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 190-191.

⁶³ “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 ;” (g.n.)

⁶⁴ “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. ”

⁶⁵ “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença .” (g.n.)

propriedade intelectual relativa a criação do software não será efetivamente transferida na operação de compra e venda, mas tão-somente será autorizada a concessão do uso e da fruição do produto.

Nesse sentido, Henry Lummertz, com apoio da doutrina especializada sobre o tema⁶⁶, afirma que o contrato de licença de uso do software “corresponde a uma simples cessão do uso, não envolvendo a transferência da titularidade dos direitos autorais relativos ao software”⁶⁷.

Em outras palavras, os contratos de licença de uso possibilitam ao usuário (licenciado) o direito de uso do software criado pelo licenciador, sem, no entanto, ocorrer a transferência da propriedade intelectual referente aos direitos autorais do software⁶⁸.

⁶⁶ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 136, 137 e 138; CHIESA, Clélio. Competência para tributar operações com programas de computador (softwares). Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 9, n. 36, jan./fev. 2001, p. 41-53, p. 43, 51 e 52; GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. In MACHADO, Rodrigo Brunelli. ISS na Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 143; REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 160, jan. 2009, p. 25-34, p. 27.

⁶⁷ LUMMERTZ, Henry. Cobrança de ICMS no download de softwares é prenúncio de conflitos. Consultor Jurídico, 06 jan 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jan-06/henry-lummertz-icms-downloadsoftware-prenuncio-conflitos>. Acesso em: 20 jan 2016.

⁶⁸ Inclusive, nesse sentido é o magistério de RAC ao discorrer acerca dos contratos de licença de uso dos softwares: “Convém acrescentar que nos negócios jurídicos (contratos) realizados com softwares não se dá a transferência da propriedade dos direitos imateriais (direitos autorais), mas, sim, a transferência da licença de uso destes mesmos direitos. (...) Portanto, por meio do contrato de licença (licensing) uma das partes transfere à outra, gratuita ou remuneradamente, o direito de uso do software do qual é titular. Noutras palavras: permite que terceiro use lícitamente esse bem incorpóreo, desde que observados os termos e condições constantes da avença. (...) Note-se, ainda, que o contrato de licença tanto pode ser celebrado diretamente entre o usuário (licenciado) e o criador do software (licenciador) como por intermédio de um representante que tenha recebido poderes especiais deste último para negociar o direito de uso do referido bem imaterial. (...) É importante também deixar patenteado que a licença de uso não translada a titularidade jurídica da propriedade intelectual, vale dizer, dos direitos autorais do software. Insistimos em que o licenciado (ou o sublicenciado) não adquire a propriedade do software, mas apenas o direito de vir a utilizá-lo. Em suma, o objeto da operação jurídica praticada com o software não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais

Ainda, observa-se que Correa, Espeche, Zalzuendo e Batto, ao considerarem que o software standard ("software de prateleira") é comercializado de distintas formas (física ou eletrônica), também se posicionam no sentido de que, quando a operação é regida por um contrato de licença de uso, os direitos de propriedade sobre o software permanecem com o licenciador, não ocorrendo transferência de titularidade jurídica na operação, conforme se infere abaixo:

La naturaleza jurídica de los acuerdos contractuales puede variar considerablemente, según el tipo de software transferido, y conforme al alcance de las obligaciones del proveedor: 1) La venta, o más propiamente dicho, la cesión de derechos con respecto al software implica la transferencia de los derechos de propiedad que corresponden al proveedor; esta modalidad resulta infrecuente para los paquetes de software, pero es normal en los contratos para el desarrollo de software a medida, conforme al cual el cliente se convierte en el propietario de los programas desarrollados; 2) El contrato de licencia es el acuerdo contractual mas común, particularmente para los paquetes de software. Esta modalidad se basa en la existencia de un derecho de propiedad que es retenido por en el proveedor, mientras autoriza su uso.⁶⁹ (g.n.)

Diante das considerações doutrinárias destacadas acima, nota-se que as operações comerciais com softwares podem se relacionar também com a distribuição de cópias/exemplares dos softwares mediante suporte físico (o que a doutrina especializada comumente denomina de "*corpus mechanicum*"). Todavia, além de tais situações não se relacionarem com objeto específico do presente estudo, não se confundem com as operações de licenciamento de uso do software.

Conforme dito anteriormente, o presente estudo busca analisar a incidência do ICMS sobre as operações com *softwares* realizadas via *download* (transferência eletrônica de dados) e *streaming* (disponibilização eletrônica de

inerentes ao programa de computador." (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 192-193).

⁶⁹ CORREA, NAZAR ESPECHE, CZAR DE ZALDUENDO Y BATTO. Derecho informático. Ed. Depalma. Buenos Aires, 2008. p. 184/185.

conteúdo ao usuário), as quais, além de não envolverem suporte físico para os "softwares", se relacionam objetivamente com os contratos de licença de uso.

De fato, cumpre esclarecer que o termo "*download*", além de se relacionar objetivamente com uma transferência eletrônica de dados, reflete um ato praticado por um indivíduo que consiste em "copiar" para seu próprio computador, de forma gratuita ou onerosa, as informações emitidas por um servidor remoto na rede mundial de computadores.

Por outro lado, "a atividade consistente na transmissão de sinais de imagem e som pelo ambiente virtual é denominada *streaming*"⁷⁰, como bem leciona PBC. Segundo o referido doutrinador, o *streaming* "pode desdobrar-se na transmissão pura e simples de músicas ou obras televisivas (*webcasting*) a serem escolhidas pelo consumidor, ou na emissão simultânea e inalterada de um programa tradicional de rádio ou televisão (*simulcasting*)"⁷¹, sendo que "a diferença reside na possibilidade do usuário escolher a faixa musical ou a imagem que deseja ouvir ou ver. Ambas, no entanto, são espécies do gênero *streaming*, conotando todas as características do termo"⁷².

Feitas tais considerações, passamos a verificar se as normas jurídicas que pretendem instituir a tributação do ICMS nas operações com *softwares* realizadas via *download* e *streaming* possuem validade jurídica face ao ordenamento jurídico existente. É o que se passa a demonstrar a seguir.

4.2. "ICMS-MERCADORIAS" SOBRE AS OPERAÇÕES COM "SOFTWARES" REALIZADAS MEDIANTE "DOWNLOAD" E "STREAMING"

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 114.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 114-115.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 115.

Conforme demonstrado no item “III.I” do presente estudo, o núcleo material constitucional do “ICMS-Mercadorias” se relaciona com o ato jurídico de transferência de titularidade de um bem corpóreo, móvel e, principalmente, com destinação comercial.

Em razão disso, verifica-se, desde já, que as operações com “softwares” via “download” e “streaming” não podem ser alvo de incidência do “ICMS-Mercadorias”, na medida que não concretizam o núcleo material constitucional da exação.

Isso porque, conforme demonstrado, as operações com “softwares”, sejam aquelas realizadas via “download” ou “streaming”, são regidas por contratos de licença de uso, as quais não transferem efetivamente a titularidade jurídica do bem digital, impossibilitando, assim, a incidência da exação. Nesse sentido é a valiosa lição de PBC, conforme se infere abaixo:

(...) para que o usuário tenha acesso às mensagens arquivadas no site, celebra-se contrato pelo qual ocorre a cessão de direito de uso das peças audiovisuais. Essa cessão possibilita ao consumidor ouvir as músicas e visualizar as imagens na própria página (hipótese mais remota), bem como copiar para seu próprio computador as informações emitidas (hipótese mais corrente). Seja como for, transparece nitidamente que não há, sob qualquer aspecto, transferência de propriedade dos direitos autorais. A propriedade continua com os respectivos autores ou empresas dedicadas ao setor literário, musical ou cinematográfico. Por esse motivo, compreende-se, não poderá incidir, validamente, a regra-matriz do ICM, que pressupõe, como vimos a transferência da propriedade da mercadoria.⁷³ (g.n.)

Segundo o referido doutrinador, em tais operações, “a propriedade permanece com a transmissora das músicas e imagens, permitindo que o usuário da Internet apenas ouça, visualize-as ou reproduza-as para poder ouvi-las ou vê-

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 119-120.

las quando e quantas vezes quiser”⁷⁴. E arremata:

(...) e esse é um fato eloquente de que não há transferência de propriedade – ao copiar uma música, por exemplo, sua utilização pelo internauta fica limitada à possibilidade de audição para si próprio, sendo proibida a divulgação para terceiros com intuito lucrativo, ou de apropriar-se de seus frutos, limitações que denotam, nitidamente, a situação jurídica de quem não é proprietário de direitos autorais.⁷⁵ (g.n.)

De fato, a incidência do “ICMS-Mercadorias” sobre as operações com “softwares” somente seria possível, caso o bem intelectual esteja efetivamente inserido em um suporte físico (“corpus mechanicum”), como, por exemplo, em CDs, pendrives, HDs externos, etc., bens estes que são objeto de atos e negócios jurídicos mercantis, susceptíveis a transferência jurídica de titularidade.

Inclusive, nesse sentido é o posicionamento de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se infere do julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) 176.626/SP⁷⁶, 199.464/SP⁷⁷ e 285.870/SP⁷⁸, as quais compreendem pela impossibilidade de incidência do ICMS sobre o “software” em si (em razão de ser regido por contratos de licença de uso), mas tão-somente, sobre o valor do suporte físico.

Não se desconhece que o próprio STF criou divergência jurisprudencial em julgamento recente, realizado quando da análise da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 1945/MT, proposta em face de

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 120.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 120.

⁷⁶ 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)

⁷⁷ 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)

⁷⁸ RE 285870 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 17/06/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-06 PP-01078)

dispositivos da Lei Estadual (MT) n. 7.098/1998 do Mato Grosso que previam a incidência do ICMS na aquisição de *softwares* mediante “download”.

Quanto a esses dispositivos específicos a medida cautelar pleiteada pelo contribuinte foi indeferida por decisão apertada⁷⁹, tendo em vista a necessidade da própria Suprema Corte refletir com maior profundidade acerca do tema, em razão da referida norma estar vigente há mais de 12 (doze) anos.

Ressalta-se que, naquele julgamento, o Ministro Nelson Jobim se posicionou no sentido de que o ICMS pode incidir sobre *softwares*, mesmo quando adquiridos por meio de “download”, sendo irrelevante a necessidade do bem ser caracterizado como corpóreo, tendo em vista que o que importa é a finalidade comercial do produto.

Contudo, com o devido respeito a tais entendimentos, ainda que se considere ser irrelevante se determinado bem é corpóreo ou não, para fins de caracterização do termo mercadoria para fins de incidência do “ICMS-Mercadorias”, o que se admite apenas a título de hipótese argumentativa, verifica-se que tais posicionamentos, além de não considerarem a natureza jurídica dos contratos de licença de uso, acabam por desconsiderar por completo o núcleo material do “ICMS-Mercadorias” estabelecido pela Constituição Federal, o qual se relaciona com o ato jurídico de transferência de titularidade de um bem corpóreo, móvel e com destinação comercial.

Desse modo, mesmo que se considere a possibilidade de uma mercadoria se tratar de um bem imaterial, não poderia ocorrer a incidência do “ICMS-Mercadorias” sobre as operações com “softwares” via “download” ou

⁷⁹ À época do julgamento da medida liminar, os Ministros Octavio Galotti (aposentado), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Celso de Mello, votaram pelo deferimento da liminar, enquanto que os Ministros Nelson Jobim (aposentado), Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Eros Grau (aposentado), Ayres Britto (aposentado) e Cezar Peluso (aposentado) votaram pelo indeferimento.

“streaming”, eis que não ocorre “circulação jurídica” da mercadoria em tais operações, ou seja, não há, em nenhuma hipótese, transferência de titularidade do bem sujeito à mercancia, mas tão somente mera cessão de direitos, sobre a qual não há incidência do ICMS.

Interpretar de forma diversa seria, como dito acima, permitir a incidência do “ICMS-Mercadoria” sobre a cessão de direitos, situação esta totalmente distinta da operação mercantil, sendo alvo de incidência de outro tributo, qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), nos termos do itens 1.04, 1.05 e 1.09 da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003⁸⁰.

Em sentido semelhante ao aqui defendido, cumpre mencionar que a 2ª Vara de Fazenda Pública do Estado de São Paulo, ao analisar o Mandado de Segurança n. 1032928-66.2016.8.26.0053, proferiu decisão liminar afastando a aplicação dos Decretos Estaduais (SP) n. 61.522/15 e 61.791/16, tendo em vista a violação ao princípio da legalidade tributária, e da bitributação sobre o mesmo fato gerador, em razão de tais operações estarem sujeitas ao ISS. Destaca-se que a referida decisão restou mantida integralmente pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP).

No mesmo sentido, na Ação Ordinária n. 1160124279-5 ajuizada pelo Sindicato das Empresas de Informática do Rio Grande do Sul (Seprorgs), com o intuito de afastar a incidência de ICMS nas operações com softwares e demais arquivos eletrônicos disponibilizados por qualquer meio, foi proferida decisão

⁸⁰ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (...) 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; (...) 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

liminar com fundamentação jurídica idêntica àquela adotada em São Paulo, no sentido de que a legislação estadual fere os princípios da competência e legalidade e que estaria configurada a bitributação, uma vez que incide ISS, exigido pelos entes municipais, sobre o mesmo fato gerador.

Observa-se que tanto no Estado de São Paulo (SP) quanto no Estado do Rio Grande do Sul (SP), em razão das decisões mencionadas acima, foram editados atos normativos⁸¹ que estabeleceram que a impossibilidade de exigência do imposto estadual até que haja definição do local da operação para efeitos de determinação do estabelecimento do responsável pelo seu pagamento.

Ainda, em relação ao Decreto Estadual (SP) n. 61.791/16, cabe ressaltar que referida norma restou questionada pelo ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5576/SP perante o Supremo Tribunal Federal (STF), movida pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), com intuito de ver reconhecida a inconstitucionalidade do decreto diante da criação de bitributação e nova hipótese de incidência do imposto estadual.

Feitas tais considerações, analisaremos a possibilidade ou não de incidência do “ICMS-Comunicação” sobre tais operações.

4.3. “ICMS-COMUNICAÇÃO” SOBRE AS OPERAÇÕES COM “SOFTWARES” REALIZADAS MEDIANTE “DOWNLOAD” E “STREAMING”

Conforme se verifica do item “III.II”, o núcleo material constitucional do “ICMS-Comunicação” se relaciona diretamente com a locução “prestar serviços de comunicação”, a qual se refere a “uma atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com outra pessoa (C), agindo como transmissor

⁸¹ Decreto 61.791, de 11.1.2016 (SP) e Decreto 46.877, de 19.9.2016 (RS).

da mensagem na relação comunicacional”⁸².

De fato, observa-se que as operações com “softwares” via “download” e “streaming” são realizadas por diversas empresas especializadas no comércio eletrônico que, através de páginas virtuais na rede mundial de computadores, transmitem, por equipamentos próprios, dados eletrônicos das obras de propriedade intelectual, cujos direitos autorais podem ou não lhes pertencer.

Nesses casos, conforme bem leciona PBC, “como a própria transmissora faz chegar os sinais de som e imagem, criptografados em sua base de dados, ao ambiente virtual, que poderá ser acessado por qualquer computador que esteja conectado à rede mundial, exerce, simultaneamente, as funções de emissora e transmissora da mensagem”⁸³.

Assim, resta evidente que tais empresas não prestam serviço oneroso de comunicação, pois “para que este se configure juridicamente seria indispensável que o prestador e o tomador do serviço fossem sujeitos de direito distintos”⁸⁴, o que significa dizer que “sendo a mensagem e os meios para transmiti-la de titularidade da emissora, não há de cogitar-se de atividade prestacional concernente a serviço de comunicação”⁸⁵, mas tão-somente mera comunicação propriamente dita, situação esta não abarcada pelo núcleo material constitucional do “ICMS-Comunicação”.

De fato, conforme visto no item “III.II” do presente estudo, tal situação caracteriza notório autosserviço, situação esta que, segundo Roque Antônio

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 115.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 115-116.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 116.

Carrazza, "encerra verdadeira *contradictio in terminis*"⁸⁶, tendo em vista que não existe previsão em nosso ordenamento de prestação serviço em benefício próprio, mas tão-somente em benefício para terceiros.

Em sentido semelhante é o posicionamento de PBC ao se posicionar pela não incidência do "ICMS-Comunicação" nas prestações de serviço de comunicação em que o prestador do serviço atua também como emissor da mensagem:

Na prestação de serviços de comunicação há, impreterivelmente, no mínimo, três pessoas envolvidas: emissor (tomador), prestador de serviço e receptor. (...) Quadra advertir (...) ser o transmissor pessoa diversa do emissor e do receptor, pois somente dessa forma é lícito pensar em prestação de serviço. Ao mesmo tempo, tratando-se de mensagem enviada por seu titular, que também dispõe dos meios para transmiti-la, descabe entrever serviço de comunicação, mas sim, singelo fato comunicacional. Desse modo, quando, quando a transmissora dos sinais de som e de imagem transmite, em seu próprio site, obras televisivas, musicais e programas de rádio, cujos direitos autorais lhe pertencem, ou quando transmite programação por ela mesma criada, está transmitindo mensagem própria e em nome próprio, não de terceiros. É simples comunicação, jamais prestação de serviço de comunicação. Por outro lado, mesmo quando os direitos autorais não lhes pertencem, mas às gravadoras ou aos produtores, ainda assim não há prestação

de serviço de comunicação, porquanto as empresas transmissoras enviam mensagens de sua base de dados, sem a presença dos autores do vídeo ou da música. A comunicação se instala entre a empresa detentora do site e o consumidor conectado à rede mundial de computadores⁸⁷ (g.n.)

Não seria por outra razão que tanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁸⁸ como o Supremo Tribunal Federal (STF)⁸⁹, ao analisarem casos análogos

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 259-260.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 116.

⁸⁸ REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003.

que envolviam a tributação de serviços de telecomunicação pelo ICMS, se posicionaram expressamente no sentido de que “o serviço de comunicação propriamente dito, para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Portanto, diante das considerações tecidas ao longo do presente estudo, verifica-se, desde já, a impossibilidade de incidência do “ICMS-Comunicação” sobre as operações com “softwares” via “download” e “streaming”, na medida que em tais operações não alcançam o núcleo material constitucional do “ICMS-Comunicação” pois tratam de mera comunicação e não de efetiva prestação onerosa de serviços de comunicação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em primeiro lugar, verifica-se que a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é composta pela fórmula “ $D\{Ht \rightarrow Cst\}$ ”⁹⁰; a qual pode ser decodificada da seguinte forma: “ $D \{ [Cm (v.c).Ct.Ce] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)] \}$ ”⁹¹; em que “D” representa a cópula deôntica; “Cm” o critério material, “v” o verbo, “c” o complemento; “Ce” o critério especial, “Ct” o critério temporal; “Cp” é o critério pessoal; “sa” o sujeito ativo; “sp” o sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” o símbolo do conjuntor.

⁸⁹ RE 572020, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 10-10-2014 PUBLIC 13-10-2014.

⁹⁰ Onde “D” representa a cópula deôntica; “Ht” é a hipótese tributária e “Cst” é o consequente tributário.

⁹¹ BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 50.

Com efeito, o estudo da RMIT nos permite identificar cada um dos elementos essenciais que compõem a estrutura das normas tributárias, razão pela qual compreendemos que a RMIT se relaciona objetivamente com uma técnica efetiva para verificação de validade das normas tributárias.

Nesse sentido, ao fazermos uso da RMIT, podemos identificar o núcleo material da hipótese de incidência tributária referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS estabelecido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), o qual deve ser observado e respeitado pelos entes federativos durante o exercício de sua competência tributária, sob pena inconstitucionalidade das normas que vierem a ser editadas em sentido contrário ou diverso ao que foi estabelecido pelo legislador constituinte.

De fato, conforme se infere do próprio texto constitucional, o ICMS possui diversas hipóteses de incidência tributária, com seus respectivos núcleos materiais constitucionais, sendo relevantes para o presente trabalho os núcleos materiais constitucionais do “ICMSMercadorias” e do “ICMS-Comunicação”, os quais se relacionam, respectivamente, com (i) o ato jurídico de transferência de titularidade de um bem corpóreo, móvel e com destinação comercial; e com (ii) “a atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com outra pessoa (C), agindo como transmissor da mensagem na relação comunicacional”⁹².

Em razão disso, conforme demonstrado ao longo do presente estudo, observa-se que as operações com “softwares” realizadas mediante “download” e

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 109.

“streaming” não se relacionam com os núcleos materiais constitucionais do “ICMS-Mercadorias” e do “ICMSComunicação”, na medida que: *(i)* não há transferência jurídica de titularidade da propriedade intelectual dos “softwares” em tais operações, tendo em vista que são regidas por contratos de licença de uso, nos termos do art. 9 da Lei n. 9.609/1998, situação esta que caracteriza a mera cessão de direito de uso, inapta a ensejar a incidência do “ICMS-Mercadorias”; e *(ii)* não há efetiva prestação onerosa de serviço de comunicação, mas tão-somente mera comunicação propriamente dita, inapta a ensejar a incidência do “ICMS-comunicação”, uma vez que, em tais operações, o prestador de serviço ocupa a mesma posição do emissor da mensagem na relação comunicacional, caracterizando assim notório autosserviço, situação esta que, segundo Roque Antônio Carrazza, “encerra verdadeira *contradictio in terminis*”⁹³, tendo em vista que não existe previsão em nosso ordenamento de prestação serviço em benefício próprio, mas tão-somente em benefício para terceiros.

Portanto, diante de todas as considerações tecidas ao longo do presente estudo, verifica-se que a Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 181/2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), afronta o art. 155, inciso II da CF/88, na medida em que busca incluir indevidamente as operações com “softwares” realizadas mediante “download” e “streaming” no âmbito da incidência constitucional do ICMS. Sabe-se que, diante da atual situação de queda de arrecadação estadual, as Fazendas Públicas buscam incrementar e desenvolver novas formas de obtenção de receitas.

Contudo, com todo o respeito ao “mumus” conferido ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por mais louvável que seja a finalidade

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015. p. 259-260.

de instituir uma determinada tributação, não se pode permitir a edição de normas ao arrepio do que restou estabelecido pela Constituição Federal de 1988, sob pena de se estar ferindo o Estado Democrático de Direito, bem como o princípio da segurança jurídica, o qual está umbilicalmente relacionado ao princípio da confiança legítima entre Estado e contribuintes.

Diante de tal situação, uma solução alternativa para possibilitar a incidência de ICMS sobre as operações com "software" via "download" e "streaming", de modo a combater a queda de arrecadação fiscal enfrentada atualmente pelos Estados e Distrito Federal, seria a edição de uma Emenda Constitucional pelo Congresso Nacional que permitisse, expressamente, tal incidência tributária, situação esta que, inclusive, já ocorreu de modo semelhante em momento anterior com o "ICMS-Importação", introduzido pela Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, a qual acrescentou a alínea "a" ao inciso IX, do §2º do art. 155 da Constituição Federal.

Não obstante, até que seja editada a referida Ementda Constitucional, espera-se que tais balizas sejam observadas pelas autoridades administrativas no exercício pleno de suas funções, de modo que nosso país possa superar desafios sem o atropelo do texto constitucional.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5a Edição. 8a Tiragem. São Paulo, 1999.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BITTAR, Carlos Alberto. **Contratos de comercialização de softwares**. In: "Novos Contratos Empresariais". In: BITTAR, Carlos Alberto (Coord.). **Novos Contratos Empresariais**. Ed. Revista dos Tribunais (RT). São Paulo, 1990.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico, Trad.** Maria Celeste Cordeiro

Leite dos Santos, Brasília/São Paulo, UNB/Polis, 1991.

BORGES, José Souto Maior. **"O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos"**. Revista de Direito Administrativo. Vol. 103, FGV, São Paulo.

BRIGAGÃO, Gustavo. **ICMS não incide sobre download de softwares**. Consultor Jurídico, 24 fev 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icmsnao-incide-download-softwares>. Acesso em: 28 mar 2016.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo: Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária**. Ed. Noeses. São Paulo, 2014. p. 51.

CARBONAR, Alberto Frederico Teixeira Soares Carbonar. **"A Inconstitucionalidade e Ilegalidade da incidência de ICMS nas operações com softwares e Congêneres"**. Disponível em: <http://souzaschneider.com.br/blog/index.php/a-inconstitucionalidade-e-ilegalidade-da-incidencia-do-icms-nas-operacoes-com-softwares-e-congeneres/#more-6496>. Acesso em: 20 mar 2016.

CARBONAR, Alberto Frederico Teixeira Soares. **Análise da Incidência Tributária do ICMS sobre as operações com "softwares" realizadas via "download" e "streaming"**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Distrito Federal, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 30ª Edição. São Paulo, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O constructivismo lógico-semântico)**. 3ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva. 25ª Edição. São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013.

CHIESA, Clélio. **Competência para tributar operações com programas de computador (softwares)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 9, n. 36, jan./fev. 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. Ed. Saraiva. 5ª Edição. São Paulo, 2015.

CORREA, NAZAR ESPECHE, CZAR DE ZALDUENDO Y BATTO. **Derecho informático**. Ed. Depalma. Buenos Aires, 2008.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação**. In MACHADO, Rodrigo Brunelli. ISS na Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

LUMMERTZ, Henry. **Cobrança de ICMS no download de softwares é prenúncio de conflitos**. Consultor Jurídico, 06 jan 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jan-06/henrylummertz-icms-download-software-prenuncio-conflitos>. Acesso em: 28 mar 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Malheiros. 36ª Edição. São Paulo, 2015.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à LC 87/96**. Editora Dialética. 1ª Edição. São Paulo, 1997.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Ed. Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. Ed. Dialética. 9ª Edição. São Paulo, 2006.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. Ed.

Dialética. São Paulo, 2006.

OLEINIK, Rosana. **Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito**. In Constructivismo lógico-semântico, vol. I, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Ed. Noeses. São Paulo. Maio, 2014.

PAULSEN, LEANDRO. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Editora Livraria do Advogado; ESMAFE. 12a Edição. Porto Alegre, 2010.

REIS, Emerson Vieira. **Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 160, jan. 2009.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Don Quixote. Lisboa, 1998.

STURTS, Gabriel Pinós. **Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da incidência do ICMS**. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 19ª Edição. Rio de Janeiro, 2013. p. 239.