

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO¹

Tathiane Piscitelli*

Resumo: O presente artigo tem por objetivo discutir qual seria incidência tributária possível nas operações realizadas via internet, cujo objeto seja a transmissão eletrônica (download) de bens digitais. Trata-se de debater o conflito entre a tributação pelo ICMS e ISS, especialmente em face das disposições do recém aprovado Convênio ICMS 181/2015. Para além de oferecer uma resposta concreta, pretende-se, ainda, endereçar os desafios inerentes a esse tema, que envolvem desde a definição do estabelecimento competente para a cobrança até a viabilidade prática da tributação, considerando da falta de fronteiras que a internet promove. Destaque-se, ainda, que, tendo-se em vista as limitações de espaço, o debate ficará restrito ao conflito entre ICMS e ISS e não contemplará as questões tributárias internacionais que o tema suscita.

Palavras-Chave: tributação do comércio eletrônico, transferências eletrônicas de bens, contrato de licença de uso, ICMS, ISS.

CHALLENGES IN E-COMMERCE TAXATION

Abstract: This article aims to discuss the possible taxation on e-commerce transactions, whose object is the electronic transmission (download) of digital goods. It tackles the conflict between the incidence of ICMS, the Brazilian sales tax, and ISS, the Brazilian services tax. The discussion is especially centered on the

1 Este artigo foi originalmente publicado na *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 1, p. 195-216, 2016.

* Doutora e mestre em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Professora da FGV Direito SP.

provisions of the recently approved ICMS Agreement 181/2015. By offering a concrete response to the question regarding the due taxation on electronic sales of digital goods, it also address challenges inherent to this issue, such as the definition of the relevant tax location and the practical feasibility of taxation. The article is restricted to the conflict between ICMS and ISS and does not consider the international taxation issues that are sometimes raised by e-commerce.

Keywords: e-commerce taxation, electronic transfers of goods, license agreements, sales tax, service tax.



crescimento do comércio eletrônico, no Brasil e no mundo, é um dado indiscutível. Em 2007, o faturamento nacional decorrente de operações pela internet era de R\$ 18,7 bilhões. A projeção para 2015 era de R\$ 41,2 bilhões, o que representa um aumento de mais de 220%². A tendência é a de que esses números sigam crescendo, seja pela inclusão digital progressiva da população brasileira, seja pelo menor custo das transações e pela segurança cada vez mais presente nos ambientes virtuais.

Do ponto de vista jurídico, porém, essa realidade apresenta alguns desafios. Em 2012, um projeto de relatoria do Deputado Márcio Macedo resultou em uma proposta de emenda constitucional que disciplinava o ICMS incidente nas operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinassem bens e serviços a consumidores finais localizados em outro Estado (PEC 197/2012). Tratava-se de alterar a redação do artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII da Constituição, para assegurar ao Estado de destino uma parcela do ICMS devido na operação – o qual, segundo a redação originalmente prevista na Constituição, ficaria integralmente com o Estado de origem.

²<http://www.valor.com.br/brasil/4385344/ministerio-planeja-nova-legislacao-para-regular-o-comercio-eletronico>

A aprovação da PEC apenas se deu em 2015, com a promulgação da emenda constitucional nº 87 (EC 87/2015), que alterou os dispositivos acima mencionados, determinando caber ao Estado de destino o diferencial de alíquotas de ICMS na hipótese de venda interestadual para consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Como é sabido, antes da modificação, o diferencial apenas era devido na hipótese de venda a consumidor final contribuinte localizado em outro Estado.

A mudança e adequação das regras tributárias perpetradas pela EC 87/2015 eram necessárias exatamente por conta do crescente aumento das vendas pela internet. Não raro, os centros de distribuição de mercadorias ficavam concentrados em uma dada região do país, que concentrava todo o ICMS devido na operação. De outro lado, o Estado consumidor, para o qual a mercadoria se destinava e que tinha sido o responsável pela própria ocorrência do fato jurídico tributário do imposto, não recebia nenhuma parcela desse tributo. Tratava-se, pois, de medida de justiça fiscal, com vistas à preservação da autonomia política e administrativa dos entes da Federação.

Evidente que tal mudança seria responsável, também, pela redução na arrecadação dos Estados “vendedores” e, por esse motivo, a EC 87/2015 previu regras de transição na repartição dos recursos, conforme se verifica do artigo 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A despeito do cabimento e necessidade da mudança constitucional acima descrita, as novas regras trouxeram muitas controversas. A principal delas disse respeito à aplicação do novo regime às empresas optantes do SIMPLES, regime unificado e simplificado de tributação destinado às microempresas e empresas e pequeno porte, cujo fundamento se encontra na Constituição, no artigo 146, inciso IV. A Lei Complementar nº 123/2006, que disciplinou tal regime, determina que as pessoas jurídicas optantes sejam tributadas de forma unificada, em todas as esferas, pela aplicação de um determinado percentual sobre a

receita bruta mensal, como forma de representar toda a incidência tributária da empresa. A essa regra submete-se, também, o ICMS³.

Contudo, o Convênio ICMS 93/2015, que disciplinou o diferencial de alíquotas instituído pela EC 87/2015, estabeleceu, em sua cláusula nona, a submissão das empresas optantes do SIMPLES à exigência do pagamento de referido diferencial. Essa determinação representa clara distorção ao regime de tributação simplificada, na medida em que extrapola a regra de incidência única, além de agregar dificuldades operacionais severas; as pessoas jurídicas teriam de possuir cadastro estadual em todos os estados com os quais realizassem negócios de compra e venda.

Em razão disso, em 17/02/2016, o Supremo Tribunal Federal, no contexto da ação direta de inconstitucionalidade 5464, suspendeu, cautelarmente, a aplicação da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015, por considerar que tal norma invadiria campo de competência exclusiva de lei complementar – nesse caso, da Lei Complementar nº 123/2006.

Vale dizer que, além do debate relacionado à aplicação das regras da EC 87/2015 às empresas do SIMPLES, há outros tantos quanto à validade do Convênio ICMS 93/2015. Dentre as críticas centrais, cite-se a maior complexidade agregada às operações interestaduais, na medida em que o remetente teria o dever de conhecer as particularidades dos estados de destino, além do dever de inscrição estadual na unidade da federação para onde seu bem será remetido, e, ainda, o fato de o convênio ter supostamente previsto bases de cálculo não originalmente contempladas na EC. Esses pontos motivaram o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade 5469, cuja medida cautelar ainda não foi apreciada.

Ao lado da discussão relativa à EC 87/2015 e ao diferen-

³ Salvo as hipóteses do artigo 13, § 1º, inciso XIII da LC 123/2003.

cial de alíquotas, agora devido também nas remessas interestaduais a consumidor final não contribuinte do ICMS, um outro debate se coloca. Em 29/12/2015, foi aprovado, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 181, que autorizou dezoito dos vinte e seis Estados da federação a conceder redução de base de cálculo nas 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”.

Segundo o texto da cláusula primeira, após a redução, a carga tributária deve corresponder ao percentual mínimo de 5% sobre o valor da operação. Além disso, conforme dispõe a cláusula segunda, o benefício seria utilizado de forma opcional e em substituição à sistemática normal de tributação – dado que reforça a postura do órgão no sentido de que a cobrança do ICMS seria permitida nesses casos. Para corroborar ainda mais esse ponto, a cláusula terceira do Convênio autoriza os Estados a não exigirem, total ou parcialmente, os débitos de ICMS, lançados ou não, relacionados com as operações previstas na cláusula primeira e ocorridas até o início da vigência do Convênio (i.e. 29/12/2015).

Antes mesmo da aprovação da norma pelo CONFAZ, ao menos o Estado de São Paulo, já sinalizava no sentido da tributação das operações com bens eletrônicos. Em 2007, foi publicado o Decreto nº 51.619, que estabeleceu a base de cálculo do imposto, para as hipóteses de comercialização de programas de computador, personalizados ou não. Nos termos do artigo 1º da norma, o ICMS seria calculado sobre o “dobro do valor de mercado do seu suporte informático”. Tratava-se, portanto, de tributar a mídia física e não propriamente o programa licenciado. O download de software estava, evidentemente, fora do âmbito de incidência da norma, uma vez que não há suporte físico nesses casos – a transferência se dá eletronicamente.

Em 2015, porém, o decreto de 2007 foi revogado pelo Decreto nº 61.522, cujo objetivo foi alterar a base de cálculo anteriormente estabelecida, além de ampliar a hipótese de incidência do imposto. A partir de 01/01/2016, nas operações com programa de computador, o ICMS passaria a ser calculado com base no valor da operação, o que, nos termos da norma, inclui “o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente”. Tendo-se em vista que nada se menciona acerca da necessidade ou não de suporte físico, a primeira conclusão que adviria da leitura do decreto seria a possibilidade de se tributar os arquivos eletrônicos de programas de computador, transmitidos via download.

A despeito de a publicação do Convênio ICMS 181/2015 ter conferido mais força à pretensão de tributar os bens transmitidos via internet, ainda no início de janeiro de 2016, o governo do Estado de São Paulo publicou o Decreto 61.791, que promoveu alterações no regulamento de ICMS vigente.

Em primeiro lugar, acresceu às disposições transitórias o artigo 37, o qual determina a não exigência de ICMS nas operações com “softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), *até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto*”.

Acrescentou, ainda, o artigo 73 ao anexo II do regulamento, para reduzir a base de cálculo do ICMS incidente nas operações com os bens acima descritos, *disponibilizados por qualquer meio*, de modo que a carga tributária total resulte no percentual de 5%. O parágrafo único desse dispositivo exclui os jogos eletrônicos, independentemente da natureza, suporte físico e equipamento no qual sejam empregados, dessa tributação.

Não é necessário grande esforço interpretativo para concluir que o estado de São Paulo, amparado pelo CONFAZ, entende que a tributação de programas de computador, com exceção de jogos eletrônicos, é possível no âmbito do ICMS.

Diante dessa longa introdução, dois pontos relevantes se apresentam quando se trata de discutir a tributação no contexto do comércio eletrônico. O primeiro abarca as vendas para consumidor final de produtos “tradicionais”, tais como eletrônicos, roupas, alimentos, dentre outros. Nessa categoria, estariam os bens físicos”, cuja compra se opera pela internet, mas a entrega é realizada fora desse ambiente. Os pontos de controvérsia, aqui, resumem-se à interpretação e disciplina da EC 87/2015 e todas as questões práticas que dificultam a aplicação das novas regras constitucionais.

Outra questão, porém, é o tratamento tributário que deve ser conferido aos bens que não possuem suporte físico e, assim, cujas entregas se realizam *pela* internet, via download. A redação do Convênio ICMS 181/2015 reforça a necessidade de debate acerca desse tema. A publicação de tal norma tem claro objetivo de sedimentar a postura de que o tributo incidente nesses casos seria o ICMS. Essa postura, adotada pelo órgão que tem competência para disciplinar as questões nacionais atinentes ao ICMS, é preocupante na medida em que a incidência do ICMS nessas hipóteses não é pacífica. A determinação da cláusula segunda, quanto à possibilidade de os estados não lançarem o imposto supostamente devido sobre operações como essas, ocorridas no passado, tem claro objetivo de abafar qualquer discussão sobre a possibilidade de exigência do ICMS em casos tais, o que pode representar tentativa de mitigar a distribuição das competências tributárias presente no texto constitucional.

O presente artigo tem por objeto discutir exatamente essa questão: *qual seria a incidência tributária possível diante de operações realizadas com bens digitais?* Para além de oferecer uma resposta concreta, pretende-se, ainda, apresentar os desafios

inerentes a esse tema, que envolvem desde a definição do estabelecimento competente para a cobrança até a viabilidade prática da tributação, em face da falta de fronteiras que a internet promove. Destaque-se, ainda, que, considerando as limitações de espaço, o debate ficará restrito ao conflito entre ICMS e ISS e não contemplará as questões tributárias internacionais que o tema suscita.

A estrutura adotada será a seguinte: em primeiro lugar, serão mapeadas as operações possíveis e em tese sujeitas à oneração via tributos. Nesse sentido, deve-se delimitar os objetos passíveis de download: programas de computador (nos quais se incluem jogos eletrônicos e aplicativos), músicas, fotos e filmes. O objetivo desse mapeamento é identificar os bens que estariam no cerne da discussão jurídica aqui proposta. Delimitada a análise, passaremos à questão fundamental que permeia o debate: seria cabível cogitar de ICMS nessas hipóteses ou o tributo incidente seria o ISS, imposto sobre serviços, de competência municipal? A resposta a essa questão passa, naturalmente, pela análise dos fatos geradores respectivos e pelo confronto das operações em análise.

1.- TRANSMISSÃO VIA INTERNET E OS BENS OBJETO DE DOWNLOAD

O uso da internet como ferramenta para a aquisição de bens tem crescido exponencialmente. Conforme apontado linhas acima, de 2007 até os dias atuais, o faturamento nacional decorrente do comércio eletrônico cresceu perto de 220%. A internet deixa de ser, portanto, apenas um espaço de trocas de informações, via e-mail, sites de notícias e outros, para se tornar uma plataforma relevante de realização de negócios.

Ainda que o maior foco das operações esteja concentrado nos bens físicos, “tradicionais” (como vestuário, eletrônicos, alimentação), igualmente tem se intensificado o comércio de bens

digitais. Os programas de computador são exemplares nesse sentido. Não há muito tempo, a aquisição de um dado pacote de software apenas poderia ser feita em lojas físicas especializadas. Hoje, porém, os computadores e dispositivos móveis carregam aplicativos com lojas on-line, nas quais é possível adquirir desde atualizações a sistemas operacionais, até as diversas versões do Office⁴.

Ao lado das aquisições de software, deve-se também mencionar a compra de músicas, jogos, filmes e até fotografias pela internet, todos digitais. Os jogos podem se enquadrar como software, em um sentido mais amplo, mas o mesmo não se aplica às músicas, aos filmes e às fotografias; são arquivos digitais transferidos via download para a máquina do usuário, que irá fruir daqueles bens tal qual o faria caso se tratasse de bens físicos, tendo como única diferença o suporte.

A intensificação dessas operações leva à discussão sobre a tributação de tais bens. O debate não é simples, especialmente porque um dos principais efeitos da internet é a redução de distâncias e quase que o “apagamento” das fronteiras. Imaginemos a hipótese em que uma pessoa de nacionalidade brasileira, domiciliada em São Paulo, realiza um download de um filme para o seu computador. O problema é que esta pessoa está viajando, de férias, em Dubai. Se estivermos diante de um fato tributável, de quem seria a competência? Há critérios seguros para determiná-la? Antes de responder a essas questões, faz-se necessário delimitar os bens digitais que estariam dentro de um possível campo de incidência tributária e, assim, especificar o escopo deste artigo.

Há dois grupos de bens que devem ser considerados. Em primeiro lugar, programas de computador. Nessa categoria, incluem-se os aplicativos necessários ao funcionamento de dado

⁴ Some-se a esse dado o fato de que muitos computadores portáteis sequer possuem drive para cd-rom, o que faz com que a única opção do usuário seja o download de softwares via internet.

sistema operacional, aqueles utilizados para otimizar e melhorar a experiência do usuário e também jogos e aplicativos de jogos digitais. Em um outro grupo encaixam-se as músicas, filmes, livros e fotografias transmitidas via download. Nesses casos, não se tem um programa de computador, mas um arquivo que depende de um para que atinja sua funcionalidade. Em ambas as hipóteses, somente seria possível cogitar de incidência tributária se o download fosse oneroso; caso contrário, não haveria base de cálculo sujeita à tributação.

Especificamente no que se refere aos livros, desde logo esclareça-se que a tributação sequer poderia ser cogitada, em função da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição. O fato de o livro ser digital e não físico em nada afeta a imunidade em comento e, por essa razão, qualquer discussão quanto à incidência tributária sobre esses bens seria infundada⁵.

De outro lado, também seria possível discutir eventual ônus tributário sobre músicas e filmes musicais. Em 2013, com a aprovação da emenda constitucional nº 75 (EC 75/2013), alterou-se o artigo 150, inciso VI da Constituição que passou a conter mais uma alínea, cuja redação é a seguinte:

“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

⁵ Vale dizer que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento bastante amplo no reconhecimento da abrangência da imunidade tributária dos livros. Nesse sentido, confira-se os seguintes julgados que, respectivamente, reconheceram a imunidade dos álbuns de figurinhas e listas telefônicas: RE 101.441, Relator Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ 19-08-1988, ARE 778.643 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 10/06/2014, DJ 01/08/2014 e RE 179.893, Relator Ministro Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 15/04/2008, DJ 30/05/2008.

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”.

Ou seja, a partir de 2013, reduziu-se a tributação incidente sobre trabalhos artísticos musicais, desde que produzidos no Brasil ou interpretados por artistas nacionais. A proibição quanto à cobrança de impostos se aplica, também, aos arquivos digitais que contenham tais obras.

Evidentemente que a restrição aqui apresentada está limitada às produções nacionais ou de intérpretes nacionais, conforme texto expresso da Constituição. Não obstante, há amplo debate sobre a possibilidade de extensão dessa imunidade a artistas estrangeiros e, assim, obras produzidas no exterior⁶. Dadas, portanto, as controvérsias envolvendo o exercício da competência tributária nesses casos, as músicas e filmes musicais ficarão de fora do presente estudo – ainda que, em tese, as conclusões obtidas neste artigo possam se aplicar a elas, uma vez que se decida acerca da extensão da imunidade em comento.

Diante do exposto, restam, para análise, os programas de computador em sentido amplo – conceito que envolve aplicativos e jogos eletrônicos –, filmes não musicais e fotografias. Todos esses bens se encaixam na previsão geral do Convênio ICMS 181/2015, que expressamente menciona: “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”.

Resta saber, então, se tais bens estão sujeitos ao ônus tributário e, em caso positivo, qual seria a exação especificamente

⁶ Nesse sentido, confira-se: HARADA, Kiyoshi. “Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais”. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre. V.16. n.95. p.9-15, jan-fev/2014 e ADI 5058, Relator Ministro Teori Zavascki, distribuída em 18/10/2013, sem decisão de cautelar ou de mérito.

exigida. Para tanto, faz-se fundamental analisar a estrutura negocial na qual se dá a transferência eletrônica dos bens⁷.

2.- “AQUISIÇÃO” DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E OUTROS ARQUIVOS ELETRÔNICOS: CONTRATO DE LICENÇA DE USO

O debate relativo à incidência do ICMS nas operações de transferência eletrônica de software ou outros bens digitais (como filmes, músicas e fotografias) decorre da possibilidade de se considerar ocorrido o fato jurídico tributável desse imposto, na modalidade “operação de circulação de mercadoria”.

Do ponto de vista prático, o que se tem é o seguinte: um usuário pretende ter transferido ao seu dispositivo um dado filme não musical. Para tanto, conecta-se, via internet, com a loja que disponibiliza o título desejado (iTunes, por exemplo). Ao analisar as opções disponíveis, percebe que possui duas alternativas: ou ele tem o filme disponível por um curto período de tempo, dispondo de um valor menor para tanto (seria uma hipótese de locação, não abordada neste trabalho), ou ele “adquire” o filme e o tem por período indeterminado; e, para isso, paga um valor maior.

O primeiro caso está completamente fora do âmbito de incidência do ICMS e, em princípio, do ISS, já poderia ser configurado como uma hipótese de locação de bens⁸, que extrapola

⁷ Desde logo mencione-se que as conclusões aqui obtidas independem do destinatário final do bem objeto de transmissão; seja ele consumidor final, contribuinte ou não de tributos, entende-se que a conclusão será a mesma, já que a definição da hipótese de incidência passa, apenas, pelo sujeito que realiza o fato tributável que, nesse caso, entende-se é a disponibilização do bem pelas vias da internet.

⁸ Sobre o tema, há diversas manifestações do Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, RE 626.706, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJ 24/09/2010 e RE 116121, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

o objeto deste artigo. O segundo caso, em contrapartida, é o objeto específico da controvérsia aqui tratada: seria tal transferência digital passível de tributação pelo ICMS? Note-se que esse mesmo exemplo pode ser utilizado nos casos de fotografias, jogos e programas de computador em geral.

Importante dizer que, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.609/1998, que disciplinou a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, o *uso* de softwares no país será, necessariamente, objeto de *contrato de licença de uso*. No que se refere a filmes, músicas e fotografias digitais, também é a licença de uso o instrumento típico para transferir ao usuário o direito de ter acesso ao bem – a transferência em si deve se dar por um agente autorizado por um contrato de distribuição prévio, firmado com o titular do direito da obra. A diferença específica é que, nesses casos, aplica-se a lei de direitos autorais, Lei nº 9.610/1998.

Isso não afasta, por óbvio, a possibilidade de haver arranjos contratuais distintos e com objetos distintos. Nesse sentido mencione-se os contratos de desenvolvimento, edição, comercialização, fornecimento, distribuição e outros, que podem ter por objeto programas de computador ou outros bens digitais. Contudo, para fins do presente artigo, importa a análise dos contratos de licença de uso que instrumentalizam as transferências digitais de bens. Essa escolha se justifica pela maior relevância que tais contratos possuem no contexto dos negócios realizados via internet – operações cujo destinatário é o consumidor final do bem que o “adquire” sem o objetivo de alterar-lhe o funcionamento ou extensão.

Considerando, portanto, que as transferências objeto deste estudo tem suporte em um contrato de licença de uso, que autoriza o adquirente a usar o bem, sem que possa dispor de qualquer outro direito relativo ao ele, como a comercialização e fruição irrestrita, deve-se concluir que se está diante de um contrato que não se confunde, em absoluto, com a compra e venda:

“[...] o contrato de provisão de software normalmente assume o esquema de uma ‘licença de uso’, em virtude da qual o usuário adquire somente o direito de utilizar o programa para o processamento previsto, sem a possibilidade de reproduzi-lo ou de utilizá-lo para usos diferentes daqueles compactuados”^{9,10}.

Não há, portanto, transmissão de direito real por conta do contrato de licença de uso. Trata-se de mera autorização para a fruição do bem, observados os limites impostos pelo autor da obra. Em nenhuma hipótese cogita-se de transmissão da propriedade:

“Uma vez desenvolvido pelo titular ou terceiro contratado e comercializado direta ou indiretamente, o programa de computador chega ao usuário, de forma que este igualmente necessita de uma autorização para uso da obra intelectual, a qual é instrumentada através do contrato de licença”¹¹.

Dito isso, deve-se, agora, confrontar as definições relativas ao contrato de licença de uso, instrumento utilizado nas operações em análise, com a hipótese de incidência do ICMS.

3.- ICMS CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS: HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O ICMS é imposto de competência estadual, nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição, que incide sobre operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de

⁹ FARINA, Juan M. *Contratos comerciales modernos – modalidades de contratación empresarial*. Vol. 2. Buenos Aires: Astrea, 2005. P. 307 (tradução livre). No original: “[...] el contrato de provisión del software normalmente assume el esquema de una ‘licencia de uso’, em virtude de la cual el usuario adquiere solamente el derecho a utilizar el programa para el procesamiento previsto, sin posibilidad de reproducir el programa o de utilizarlo para usos diferentes de los pactados”.

¹⁰ “Fundamentalmente, pelo contrato de licença, o titular de uma patente de invenção, o licenciante ou o licenciador, autoriza outrem, o licenciado, a usá-la ou explorá-la empresarialmente, sem transferir sua titularidade”. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Contratos em espécie*. São Paulo: Atlas, 2014. Pp. 584-585.

¹¹ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. *Contratos de software*. Florianópolis: Momento Atual, 2003. P. 64.

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

O conteúdo específico dessas expressões, utilizadas para delimitar a hipótese de incidência do imposto em tela, segundo o entendimento unânime da doutrina, deve ser buscado no direito privado. Isso decorre, em parte, da redação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que prescreve o dever de o legislador de direito tributário observar os institutos, formas e conceitos de direito privado utilizados na delimitação da competência tributária dos entes da Federação, exatamente como se dá com “operação”, “circulação” e “mercadorias” – hipótese que interessa à presente análise.

O termo “operações” deve ser entendido como negócio jurídico lícito, capaz de resultar na “circulação”, compreendida como a transferência jurídica da propriedade, de uma “mercadoria”, bem móvel, destinado ao comércio de forma habitual e com intuito de lucro. Sobre o tema, confira-se o entendimento de Roque Carrazza¹²:

“O ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o *status* de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc”.

Portanto, o negócio jurídico que tipicamente enseja a incidência do ICMS é o contrato de compra de venda¹³. E não

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005. Pp. 43-44.

¹³ A despeito de Carrazza mencionar a possibilidade de tributação, via ICMS, dos contratos de doação, troca, doação em pagamento, etc., considerando que o fato jurídico tributável seria a operação que causa a circulação da mercadoria e não a circulação em si, adota-se aqui a postura de que, em tais hipóteses, a tributação não se daria por conta da falta de base de cálculo. A operação deve ser economicamente relevante para resultar na incidência tributária e uma doação ou contratos sem conteúdo econômico estariam fora dessa possibilidade. Essa postura, no entanto, não afasta a possibilidade de, em princípio, tributar outras operações nas quais tal conteúdo econômico esteja claramente revelado. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 40.

basta qualquer contrato de compra e venda; o objeto negocial deve ser uma mercadoria, um bem destinado à mercancia. Essa postura é corroborada pela própria legislação que disciplina o imposto. O artigo 3º, inciso VIII da Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece as normas gerais do ICMS, determina a não incidência do imposto nas operações de arrendamento mercantil, salvo na situação de aquisição do bem, hipótese na qual a base de cálculo será o valor da parcela residual¹⁴.

No que se refere à necessidade de uma operação que resulte na circulação jurídica do bem e, assim, na transferência de propriedade, mencione-se ampla jurisprudência, seja do Superior Tribunal de Justiça, seja do Supremo Tribunal Federal, quanto à não incidência do imposto na hipótese de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular¹⁵.

Disso decorre que não deveria se falar em realização concreta da hipótese de incidência tributária e, assim, realização do fato jurídico tributário, nos casos em que não há transferência de titularidade. Ao lado da existência de um negócio jurídico lícito, cujo objeto seja uma mercadoria (i.e., bem móvel, destinado ao comércio de forma habitual e com intuito de lucro), deve estar a circulação jurídica desse mesmo bem, de modo que a contraparte

¹⁴ Vale lembrar que, nos termos da jurisprudência mais atual do Supremo Tribunal Federal há debate sobre a incidência de ICMS nas operações de leasing internacional, em vista da possibilidade do exercício antecipado da opção de compra. Nesses casos, incidiria o ICMS na importação, especialmente por força das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 na redação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX da Constituição. Cf. RE 540.829, Relator Ministro Gilmar Mendes, Relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJ 18/11/2014.

¹⁵ “[...] 3. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedente. Agravos regimentais a que se nega provimento” (RE 422.051 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 08/06/2010, DJ 25/06/2010) e “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382).

do negócio jurídico reste com a *propriedade* do objeto do contrato.

A possibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência eletrônica de bens pela internet passa, necessariamente, pela análise do contrato de licença de uso, em confronto com a hipótese de incidência construída à luz da Constituição. Nesse sentido, reitera-se que a utilização de termos e definições de direito privado decorre não apenas da observância do artigo 110 do CTN. Trata-se de respeitar os institutos tal qual impostos e prescritos pelo legislador constituinte. Apenas na hipótese de a Constituição estabelecer sentido diverso é que o intérprete estaria autorizado a se afastar dos conceitos e institutos de direito privado. Não sendo este o caso do ICMS, mostra-se consistente com a Constituição a reverberação dos sentidos daquelas expressões no direito privado, para fins tributários.

Dito isso, e considerando o objeto do contrato de licença de uso, a incidência do ICMS nas transferências eletrônicas de bens não parece juridicamente aceitável. Nos termos em que visto acima, o contrato de licença de uso não tem por consequência a transferência da propriedade do software, música, foto ou filme. Trata-se de autorização para *uso* do bem, que pode ou não ser por tempo limitado. Não há qualquer possibilidade ou autorização ao usuário de transferir, comercializar, doar, alienar ou sublicenciar o programa de computador, a música, a foto ou o filme objeto de transferência. Hipóteses como essas desvirtuariam o contrato mediante o qual se faz o uso dos bens e seriam razão para seu rompimento¹⁶. Apenas esses elementos, portanto, já seriam suficientes para afastar a incidência do ICMS, tendo-se em vista a ausência de *circulação*, na medida em que não há transferência jurídica do bem, que permanece em propriedade do

¹⁶ Especificamente quanto aos programas de computador, representaria violação ao direito de autor, punível com as infrações contidas no Capítulo V da Lei nº 9.609/1998 (artigos 12 e seguintes). Caso se trate de filmes, músicas ou fotografias, as penalidades seriam decorrentes dos artigos 101 e seguintes da Lei nº 9.610/1998, que trata de direitos autorais.

titular, o qual sobre ele detém direitos.

Contudo, para fins argumentativos, seria possível comparar a situação em análise com a aquisição “física” de um filme – hipótese em que o usuário vai a uma loja e compra o DVD com a obra desejada. Nesse caso, não seria impensável dizer que há transferência da propriedade daquela mídia e que o comprador, se quisesse, poderia revender o título. Deixadas de lado as eventuais ofensas ao direito autoral que tal medida potencialmente provocaria¹⁷, as situações não são equivalentes. Isso porque o direito que eventualmente existe, nessa ilustração, não é sobre a obra – tanto que haveria potencial ofensa a direitos do autor – mas sobre o bem físico, sobre a mídia. Não cabe, portanto, ao titular da propriedade do DVD dispor sobre o conteúdo lá gravado.

No mesmo sentido, nos bens digitais, em que não há suporte físico, resta apenas a obra (seja o filme, a música, a foto ou o software) e, esta, pela proteção autoral, não seria passível de comercialização, a não ser por um contrato diferente da licença de uso. Não há, portanto, circulação capaz de ensejar a incidência do ICMS, a não ser sobre o suporte físico; sobre a mídia que contém a produção.

Não obstante, a determinação do Convenio ICMS 181/2015 é em sentido diametralmente oposto: autoriza os estados signatários a cobrar ICMS na transferência eletrônica de quaisquer bens digitais, tendo-se por base de cálculo o valor da operação. Em que pese absolutamente descabida, a pretensão encontra algum respaldo na posição mais recente do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Em 26/05/2010, houve o julgamento da medida cautelar da ação direta de inconstitucionalidade 1945 (ADI 1945 MC), em que se questionava, dentre outros pontos, a validade do artigo 2º, parágrafo 1º, item 6 e artigo 6º, parágrafo 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, que dispunha sobre a

¹⁷ Nos termos dos artigos 37 e 38 da Lei nº 9.610/1998.

incidência do ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica.

Nos termos da decisão do Supremo, a norma seria, em princípio, constitucional pelo fato de que a inexistência de bem corpóreo não afastaria a incidência do imposto. O argumento central limitou-se à possibilidade de considerar um bem digital mercadoria ou não, para fins de configuração da hipótese de incidência do ICMS. Confirma-se, nesse sentido, o voto do Ministro Nelson Jobim¹⁸:

“A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa. [...]

Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.

Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao Tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realizada, linguagem matemática binária”.

Os pontos levantados pelo Ministro Nelson Jobim, que acabaram refletindo na decisão do colegiado, são pertinentes e adequados. De fato, não se pode negar o caráter de mercadoria a um bem simplesmente porque não estamos diante de um bem físico, corpóreo. A tributação da energia elétrica pelo próprio

¹⁸ ADI 1945 MC, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJ 14/03/2011, Pp. 59-60.

ICMS e a tipificação penal do furto de energia elétrica¹⁹ mostram isso de forma clara.

Contudo, não é exatamente por essa razão que o Convênio ICMS 181/2015 afigura-se inconstitucional. O argumento, aqui, é outro. A impossibilidade de incidência do ICMS decorre da *inexistência* de um negócio jurídico cujo fim seja a *circulação* de uma mercadoria. A transferência eletrônica do bem digital se dá pela adesão a um contrato de licença de uso, cuja finalidade *não é* a transmissão da propriedade do bem, mas a *autorização* do uso, limitada às condições firmadas nesse mesmo instrumento. O voto do Ministro Nelson Jobim passa ao largo desse ponto, ao afirmar que o usuário compra o software e que a única diferença com a operação que possui um suporte físico seria o suporte em si:

“O que houve? Houve a transmissão de um bem que é o mesmo que me foi transmitido; a diferença é a forma pela qual se transmite: ou se transmite pelo sistema material, sistema de disco rígido, ou pelo sistema de Internet”²⁰.

Ainda que se argumente pela possibilidade de um bem incorpóreo ser mercadoria – o que, de fato, parece correto –, essa afirmação isolada não justifica, com solidez, a incidência do ICMS em operações de downloads de softwares, filmes, fotos e músicas. Para que isso seja possível, deve-se proceder à análise completa da hipótese de incidência do ICMS frente ao negócio jurídico que justifica a operação de transferência de bens. Como resultado, tem-se, inevitavelmente, a impossibilidade de configuração do fato passível de tributação por esse imposto, pois se transferência de propriedade não há, igualmente não se justifica a incidência do ICMS.

Sendo assim, se não estamos diante de fato que resulta

¹⁹ Artigo 155, § 3º da Constituição (ref. ao ICMS) e artigo 155, § 3º do Código Penal (ref. ao furto).

²⁰ ADI 1945 MC, cit., p. 38.

na tributação pelo ICMS, caberia perguntar se alguma outra exação seria capaz de atingir o fato econômico objeto da presente análise. Afinal, as operações de transferência digital de bens seriam potencialmente tributadas? Acredita-se que a resposta para essa pergunta seja positiva.

4.- NATUREZA DO OBJETO DO CONTRATO DE LICENÇA DE USO: OBRIGAÇÃO DE FAZER?

A União Europeia, ainda em 2005²¹, estabeleceu que a natureza jurídica dos contratos de transferência de bens digitais seria de prestação de serviço e não venda de mercadorias. Isso é menos relevante para os países membros do que para o cenário nacional, na medida em que, para aqueles, o tributo que onera a venda de mercadorias é o mesmo que onera a prestação de serviços – o imposto sobre valor agregado. De todo modo, representa importante diretriz, especialmente considerando que muitas dessas operações ocorrerão em níveis supranacionais. A coincidência quanto à qualificação jurídica mitigaria a possibilidade de dupla tributação e tornaria mais viável a adoção de medidas internacionais de compensação de tributos, via tratados.

Voltando a análise ao sistema tributário brasileiro, entende-se que a incidência tributária nas operações em debate estaria limitada, em princípio, ao ISS, imposto sobre serviços, de competência municipal²². Segundo dispõe o texto constitucional, em seu artigo 156, inciso III, os municípios poderão criar imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não

²¹ Para uma análise concisa dos diversos sistemas, vide: ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Panorama internacional da tributação no comércio eletrônico*. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/2048797

²² Em princípio porque, em tese, seria possível debater a incidência tributária na remessa de valores ao exterior decorrente da importação de software – o debate, nesse caso, estaria entre CIDE Tecnologia e imposto de renda retido na fonte. Considerando as limitações de espaço e escopo do presente artigo, esses pontos não serão abordados. O foco ficará na definição da natureza jurídica do contrato de licença de uso para fins tributários, do ponto de vista do conflito ICMS/ISS.

compreendidos na competência do ICMS e definidos em lei complementar.

Em relação ao primeiro requisito constitucional, trata-se de assegurar que os municípios não invadam a competência dos estados no que diz respeito ao poder de tributar os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição, são esses os serviços que podem ser onerados pelo ICMS. Todos os outros serviços, “de qualquer natureza”, em tese, podem ser tributados pelo ISS. Em tese, porque há ainda o segundo requisito: a previsão em lei complementar. A exigência é cumprida pela Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116/2003), que estabelece a lista de serviços passíveis de incidência pelo ISS. Antes dela, estava em vigor o Decreto-lei nº 406/1968 que, igualmente, trazia o rol de serviços a partir dos quais os Municípios poderiam exercer sua competência tributária.

Especificamente quanto à transmissão eletrônica de bens digitais pela internet, não há que se falar na invasão de competência quanto ao ICMS. Isso porque os negócios havidos no contexto de um contrato de licença de uso não se confundem com os serviços de competência estadual; não se trata nem de serviço de comunicação nem muito menos de serviço de transporte. Daí, portanto, restar afastada a tributação pelo imposto estadual, na medida em que a outra hipótese de incidência possível (operações de circulação de mercadorias) igualmente não se verifica, por todos os argumentos acima dispendidos.

De outro lado, faz-se necessário investigar se estamos, de fato, diante de um serviço. Assim como na delimitação das situações passíveis de incidência do ICMS, deve-se ter em conta que o termo “prestação de serviços” remonta a conteúdo de direito privado, cujos conceitos e institutos devem ser respeitados na interpretação da norma tributária. Nessa linha, em 2000, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao avaliar a possibilidade de

incidência do ISS nos contratos de locação de bens móveis, decidiu pela não tributação, haja vista a inexistência de serviço nesses casos. O trecho abaixo, do Ministro Celso de Mello²³, é ilustrativo dessa posição:

“[...] a locação de bens móveis *não* se identifica e *nem* se qualifica, para efeitos constitucionais, *como* serviço, pois esse negócio jurídico – *considerados* os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – *não* envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis *configura verdadeira obrigação de dar*, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil [...]” – destaques no original.

Ou seja, para que se esteja diante de um negócio jurídico tributável pelo ISS, o contrato que o suporta deve ter por objeto uma obrigação de fazer. Esse entendimento é corroborado por julgados posteriores do Supremo Tribunal Federal²⁴; tome-se, por todos, o Recurso Extraordinário nº 592.905, julgado em regime de repercussão geral, em que se discutiu a incidência do ISS nos contratos de arrendamento mercantil. Nessa ocasião, o Plenário do Supremo realizou distinção entre os diversos tipos de arrendamento mercantil, para fins de determinar em quais casos o objeto do contrato consistia em uma obrigação de fazer, sendo, então, tributado pelo ISS. A ementa da decisão²⁵ deixa clara essa posição:

“[...] O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço,

²³ RE 116.121, cit., pp. 40-41.

²⁴ ADI 4389 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, DJ 25/05/2011, RE 592.905, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, Repercussão Geral - Mérito publicado em 05/03/2010, LEX-STF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179.

²⁵ RE 592.905, cit.

apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. [...]”.

Conforme mencionado acima, o contrato de licença de uso tem por objeto a cessão do direito de *uso* de um bem, por tempo determinado ou não. As obrigações de fazer constituem-se em uma atividade do devedor, em contraposição às obrigações de dar, cujo conteúdo é a entrega de um bem. Conforme Sívio de Salvo Venosa²⁶:

“O conteúdo da obrigação de fazer constitui uma ‘atividade’ ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo o reparo em máquina, pintar a casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica)”.

O objeto do contrato de licença de uso é a cessão do uso dos bens digitais em análise. O dever do licenciante consiste em *autorizar* terceiro a utilizar o bem, sem que haja, no entanto, transferência da propriedade; ao passo que o terceiro se compromete a pagar o preço ajustado pela licença concedida, juntamente com o cumprimento de todas as restrições contratuais que a licença impõe. Evidente que, ao lado da autorização, há o dever do licenciante de *entregar* o bem objeto do licenciamento de uso; a entrega, na hipótese deste artigo, dá-se pela finalização da transferência eletrônica (download). Diante disso, trata-se obrigação de dar ou de fazer?

²⁶ VENOSA, Sívio de Salvo. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. São Paulo: Atlas, 2014. P. 78.

A situação em análise pode ser comparada à locação. Nos termos do artigo 565 do Código Civil, “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. O contrato de licença de uso de software não pode ser equiparado à locação porque não se está diante de um bem não fungível – ao contrário, tratando-se dos programas de computador objeto deste estudo (não customizáveis), o bem seria fungível. Por isso, de locação não se trata.

A despeito disso, o objeto da locação é muito semelhante ao objeto do contrato de licença de uso: trata-se de ceder à outra parte, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de software. Considerando que a locação é típica obrigação de dar, como inclusive já reconheceu o Supremo Tribunal Federal²⁷, a mesma lógica deve ser aplicada aos contratos de licença de uso de softwares.

Especificamente no que se refere a filmes, músicas e fotografias transmitidas via download, a solução mais facilmente se direciona à hipótese de locação, já que se está diante de um bem não fungível²⁸ – o adquirente da licença de uso pretende ter acesso a *aquela* filme, música ou fotografia. Incabível, também, o ISS²⁹.

Não obstante essas considerações sobre a natureza da obrigação objeto dos contratos de licença de uso e a impossibilidade de incidência do ISS, há na lista anexa à LC 116/2003 a previsão de incidência. O item 1 da lista trata dos serviços de informática e congêneres. No subitem 1.05 há a previsão de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. A primeira leitura do dispositivo poderia indicar que

²⁷ RE 116.121, cit

²⁸ Art. 85, Código Civil: “São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”.

²⁹ Não seria demasiado recordar que o entendimento do STF é pacífico nesse sentido, conforme se vê da Súmula Vinculante 21, acima citada.

se trataria de uma hipóteses aqui aventadas: transmissão eletrônica de software, por meio de contrato de licença de uso. Contudo, para que o objeto desse contrato seja efetivamente um serviço, haveria a necessidade de haver um *fazer* antecedente à entrega do programa; seria o caso dos contratos de encomenda ou personalização de software – situações que fogem da presente análise. Casos como tais seriam inegavelmente serviços, passíveis de tributação pelo ISS.

Todavia, a questão em análise é diversa: trata-se de saber se, diante da impossibilidade de incidência do ICMS nas transferências eletrônicas de programas de computador, músicas, filmes não musicais e fotografias, a incidência do ISS se faz possível. Nos termos em que visto nas linhas acima, a resposta só pode ser negativa, em face da obrigação de dar que se impõe com o contrato de licença de uso.

Ao lado dessas considerações, alguns outros desafios devem ser enfrentados. Diante da possibilidade legislativa em abstrato de os municípios, ainda que de forma equivocada, tributarem os downloads de programas de computador pelo ISS (já que há um item na lista que daria margem a essa interpretação), em primeiro lugar, seria necessário definir o local da prática do fato jurídico tributário; seria ele o município no qual o download se realizou? Nesse caso, como ficariam as operações realizadas no exterior por residentes nacionais? Ou mesmo em outras municipalidades, por residentes de município diverso?

Além disso, sendo o sujeito passivo o prestador do serviço, como se daria o pagamento do imposto na hipótese de esse prestador localizar-se fora do Brasil – como, aliás, comumente se dá? Haveria algum mecanismo de retenção do ISS e, assim, atribuição de responsabilidade do tomador que, em muitos casos, afigura-se como sendo uma pessoa física? Ou, então, a responsabilidade seria atribuída ao agente financeiro responsável pela remessa dos valores ao exterior, relativos ao pagamento

pelo software adquirido? Como ficariam, nesse caso, as disposições relativas a eventuais tratados para evitar a dupla tributação? Haveria outros tributos incidentes, como imposto de renda ou CIDE Tecnologia?

Todas essas dificuldades colocam ainda mais em dúvida a pertinência da tributação de negócios desse tipo. Ainda que a lista possibilite a interpretação (fraca) pela tributação, a complexidade que a cobrança do ISS nesses casos agregaria ao sistema muito possivelmente não justificaria a receita tributária arrecadada. Talvez por essa razão, em que pese os debates intensos acerca da tributação de bens digitais, os países da OCDE ainda não tomaram a iniciativa de efetivá-la.

5. - CONCLUSÃO: QUAIS OS DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE BENS?

A transmissão de bens digitais pela internet há muito tempo deixou de ser tendência; é a realidade que se impõe. Considerando tratar-se de fato economicamente relevante, o debate acerca da tributação dos negócios jurídicos por detrás dessas transferências é fundamental.

Contudo, o que se vê na tomada de posição do CONFAZ, ao publicar o Convênio ICMS 181/2015 foi uma tentativa de exercer uma espécie de “reserva de competência”. Antes mesmo que uma discussão acadêmica ampla se impusesse, tem-se a publicação de uma norma com o único objetivo de atrair a competência estadual para tais operações, como se essa possibilidade fosse um dado. Resta claro que, ao assim agir, extrapolam-se a os limites da competência tributária dos Estados, na medida em que se desconsidera, em absoluto, o negócio jurídico que subjaz à transferência eletrônica.

Não há, sob nenhum aspecto, possibilidade de configurar o contrato de licença de uso como fato passível de incidência do ICMS. A licença, conforme tratado acima, pressupõe apenas a

faculdade de *uso* do bem, jamais a transmissão da propriedade. Note-se que o ponto central do argumento aqui desenvolvido em nada se relaciona com a impossibilidade de incidência de ICMS em face de um bem incorpóreo. Em tese, não há limites para tanto naquela espécie tributária, e o caso da energia elétrica é exemplar nesse sentido. O ponto central está na *ausência de circulação jurídica*, pela inexistência de transferência de propriedade, dada a limitação do objeto do contrato que respalda a transferência do bem digital.

De outro lado, em face da impossibilidade de incidência do imposto estadual e descabimento, por sua inconstitucionalidade, do Convênio ICMS 181/2015, deve-se perguntar se a tributação pelo ISS seria possível. A resposta é negativa. O contrato de licença de uso está baseado em uma obrigação de dar, à semelhança do que ocorre com o contrato de locação; trata-se de cessão do uso do bem que não envolve nenhum fazer prévio.

Não obstante, pelo fato de haver a previsão em abstrato da licença de uso de software na lista de serviços anexa à LC 116/2003, outros problemas emergem, na hipótese de uma tributação indevida se verificar: definição de estabelecimento, dos sujeitos passivo e ativo, possibilidades de responsabilidade tributária, questões relativas à bitributação internacional e eventual incidência de tributos aduaneiros³⁰. O resultado da escolha pela

³⁰ Nesse sentido, mencione-se a Solução de Consulta nº 26, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto à definição do valor aduaneiro de software adquirido no mercado externo e transferido via download para o usuário: “VALOR ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE DADOS - CPU. SOFTWARE DESENVOLVIDO E ADQUIRIDO NO MERCADO EXTERNO. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD). O valor aduaneiro a ser declarado, se presentes os pressupostos que autorizam a adoção do método do valor de transação, é a importância efetivamente paga ou a pagar pela importação da unidade de processamento de dados - CPU. Não há base legal para a determinação do valor aduaneiro de software adquirido no mercado externo, independentemente de constar o registro de aquisição da respectiva licença de uso na fatura do equipamento ou em fatura distinta, se transferido ao adquirente localizado no território aduaneiro por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico. Base legal: Acordo de Valoração Aduaneira, artigo 18, parágrafo 1; Decreto Legislativo no 30/94; Decreto no

tributação seria o envolvimento de um aparato administrativo tão significativo na disciplina e fiscalização do tributo que, muito possivelmente, os ganhos arrecadatários não superariam os gastos deles decorrentes.

É importante mencionar que a hipótese aqui não se confunde com a tributação do comércio eletrônico de bens tradicionais, cuja exigência se impõe inclusive como forma de realizar o princípio da isonomia, em relação aos estabelecimentos cujas vendas se realizam presencialmente. Diferentemente, a imposição de tributos (seja o ISS, seja o ICMS) nos casos de downloads de programas de computador e outros bens digitais tem a potencialidade de gerar distorções e custos muito maiores do que os ganhos com as receitas arrecadadas, somados, ainda, à falta de estímulo ao setor.

Além disso, é patente a necessidade de o Brasil desenvolver-se do ponto de vista tecnológico. O exercício tributário sobre atividades realizadas pela internet, que pressupõem desenvolvimento material de tecnologia (os aplicativos e jogos corroboram essa afirmação), seria coerente com o país que desejamos ter? Essa pergunta atrai um outro questionamento, mais amplo: afinal, qual o limite do desejo arrecadatário dos entes? O exercício da competência tributária deve ser realizado alijado das funções mais gerais e amplas que o Estado pretende perseguir? A tributação de ambientes virtuais não representaria uma limitação ao exercício e desenvolvimento dessas atividades? Ou, pior, não as deslocaria para outra jurisdição?

A resposta a todas essas questões parece estar na definição do papel do sistema tributário. Partindo-se da premissa de

1.355/94; Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, de 1995, Decreto nº 6.749/2009, art. 81, caput; Instrução Normativa SRF nº 318/2003, art. 1º; Instrução Normativa SRF nº 327/ de 2003, artigo 7º (disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20090301+%3C+=+20090420&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisa-SOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=26&s4=&s5=&s8=&s7=\).](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20090301+%3C+=+20090420&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisa-SOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=26&s4=&s5=&s8=&s7=).)

que os tributos são fonte essencial de receita para os Estados contemporâneos e, assim, mantenedores materiais de suas instituições³¹, é relevante também ter em conta que essa conexão resulta na necessidade de o sistema tributário perseguir o modelo de Estado que se pretende implementar e manter³².

Não faz sentido, então, olhar para o direito tributário como uma realidade hermética. Parte do desenvolvimento do Brasil passa pelo avanço tecnológico. Nesse sentido, quanto mais liberdade, maior desenvolvimento. Criar manobras tributárias, como o Convênio ICMS 181/2015, para justificar a incidência do ICMS nos casos objeto deste artigo apenas impõe maior retrocesso à sociedade e ao sistema tributário como um todo, que, ao invés de refletir uma visão sólida e coesa dos valores perseguidos pelo Estado brasileiro, é utilizado como mero caixa arrecadatário, apequenando sua função.



BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Panorama internacional da tributação no comércio eletrônico*. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/2048797
- BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. *Contratos de software*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FARINA, Juan M. *Contratos comerciales modernos – modalidades de contratación empresarial*. Vol. 2. Buenos Aires:

³¹ MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. *The myth of ownership – Taxes and Justice*. New York: OUP, 2004.

³² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

- Astrea, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. “Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais”. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre. V.16. n.95. p.9-15
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Direito das obrigações, vol. 04*. São Paulo: Saraiva: 1989.
- MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. *The myth of ownership – Taxes and Justice*. New York: OUP, 2004.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Contratos em espécie*. São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. São Paulo: Atlas, 2014.