

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

171

(DEZEMBRO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Nelson Screnci
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

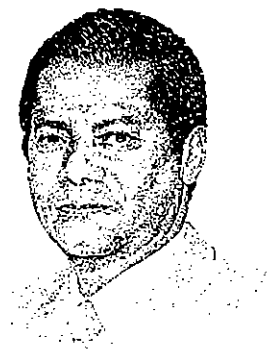
"SOFTWARE": ICMS, ISS OU IMUNIDADE TRIBUTÁRIA?

Edvaldo Brito

1. ELEMENTOS CONCEITUAIS DO "SOFTWARE"

O *signo "software"* é novo. Os antigos dicionários da língua inglesa não o registravam como elemento da comunicação entre as pessoas. Mesmo recentemente, limitam-se a dar-lhe significação enquanto conseguem compará-lo com outro elemento do computador: "*software noun computer programs, as opposed to the machines themselves (hardware)*"¹. "*Soft*" quer dizer macio, fofo, suave, mole, brando; "*ware*", mercadoria, produtos manufaturados, louça... Logo, "*software*" é uma palavra resultante de uma *composição*, isto é, de um processo de criação de uma palavra, que passa a ter um *conceito novo*, mediante a associação de duas outras na sua integridade.

Esse *conceito novo*, no caso sob exame, produziu *reflexos jurídicos* a ponto de falar-se de um "Direito Informático", a partir da Suécia que teria sido o primeiro país a preocupar-se com a disciplina jurídica dessa matéria. O *conteúdo* desse direito é interdisciplinar, por isso, engloba matéria *penal*, relativamente à delinquência informática; *obrigacional*, no que se refere aos contratos informáticos: de adesão, sobre equipamentos ("*hardware*"), sobre o "*software*", de manutenção. Contudo, pouco se tem escrito sobre os aspectos *tributários*, mesmo entre nós², cumprindo, então, à *jurisprudência* a construção³. Mas, não deve a *doutrina* eximir-se da sua função criadora do direito positivo, a qual há de ser uma das formas de *pensar* o direito como *conduta humana na sua interferência intersubjetiva*; a outra forma é a regra expedida pelo legislador.



Edvaldo Brito
é Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia e da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie (São Paulo).

¹ Cf. Password: english dictionary for speakers of portuguese / [translated and edited by John Parker and Monica Stahel M. da Silva]. - São Paulo: Martins Fontes, 1995.

² Cf., por exemplo, "*A proteção jurídica do software*", Orlando Gomes et al. - Rio de Janeiro: Forense, 1985; "*A lei de software e seu regulamento*", Carlos Alberto Bittar. Rio de Janeiro. - Rio de Janeiro: Forense, 1988.

³ Cf. Rec. Esp. nº 39.797-9-SP, 1ª Turma STJ, Rel. Min. Garcia Vieira.

Partindo-se, pois, do conceito "software" já elaborado pela doutrina do "Direito Informático", chega-se a elementos constitutivos dessa noção, sem a pretensão de ter resolvido todo o problema do regime jurídico aplicável. O "software" é um termo abrangente que inclui elementos para identificação e análise de um problema a ser resolvido pelo computador; ou é um termo que significa o programa do computador que resulta da análise dos elementos que implicam nesse problema a ser resolvido pelo computador; ou é o material de apoio correspondente. Diante dessa abrangência, o que resta indubitável é a circunstância de o "software" ter como componente central o programa de computador. Daí que se tem difundido uma definição de programa de computador tomada da lei dos Estados Unidos da América (Public Law 96-517, de dezembro de 1980): "o programa de computação é um conjunto de afirmações ou instruções para serem usadas direta ou indiretamente em um ordenador a fim de obter um resultado determinado".

Essa definição norte-americana completa-se, para a finalidade que se persegue neste estudo, com a de programa de ordenador a que se refere a lei australiana de copyrights, datada de 15.06.84, conforme noticiam Corrêa, Nazar Espeche, Czar de Zalduendo e Batto: "programa de ordenador é a expressão, em qualquer linguagem, código ou anotação, de uma série de instruções destinadas a conseguir que um dispositivo, dotado de possibilidades de processamento de informação digital, realize uma função determinada".

Nessa noção, essa lei australiana estabelece que a série de instruções pode ser com ou sem a informação conexa; que essas instruções podem ser destinadas a obter a realização da função, ou diretamente, ou depois de ter-se efetuado: a) a conversão para outra linguagem, código ou anotação, ou b) a reprodução em uma forma material distinta, ou c) ambas operações.

Nota-se, pois, que todos os elementos da definição conduzem ao entendimento de que o "software" trata-se de uma atividade intelectual, embora hoje já se fale, até, em "firmware" que é o "software" em "hardware", ou seja o suporte intelectual integrado ao físico. O exemplo desse "firmware" é o ROM ("read only memory"), memória de leitura passiva.

A conclusão a que se chega é a de que há um âmbito que comporta essa noção e que há, gerada por esse âmbito, a possibilidade de identificação de distintos tipos de "software".

André Bertrand, no que se refere a esse âmbito, arrola as seguintes etapas como suas integrantes: a) a idéia destinada a solucionar um problema; b) o método (algoritmo ou processo de cálculo) a adotar-se e que geralmente é expresso em fórmulas matemáticas; c) o organograma ou plano de solução ou processo que parte do algoritmo; d) um texto ou linguagem de programação desenvolvido (Cobol, Fortran, Basic, etc.) que retoma diretamente os elementos do organograma e que se denomina de programa fonte ou código fonte; e) um texto em linguagem intermediária, compilador ou de embutir; f) um texto diretamente

⁴ Cf. "Derecho Informático" Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 56.

legível pelo equipamento, expresso em linguagem binária, denominado *programa-objeto* ou *código-objeto*⁵.

No que se refere aos tipos de "software" já se pode categorizá-los, dentre outros critérios, nos seguintes: I - quanto à *função* que desempenhe podem ser a) *programas de base* que controlam o funcionamento interno do computador e dos equipamentos acessórios ou *periféricos* (vídeo, impressora e teclado) que, ao lado do CPU (microprocessador) e da Memória, integram o "hardware" e se comunicam com o usuário; e b) *programas de aplicação* cujo conteúdo varia de acordo com as operações específicas a que se destinem: cálculos, administração mercantil e contábil, processamento de textos, jogos, etc.. Estes "software" aplicativos são fixados em *disquetes* ou na "memória viva" ou na "memória morta" (ROM). II - quanto ao *grau de padronização* podem ser a) "package" ("software" empacotado ou acondicionado) que consiste nos programas dirigidos ao mercado em geral e não a um usuário específico porque neste caso seria um programa de aplicação; b) "custom made" ("software" sob medida) que são programas desenvolvidos para atender necessidades específicas de um usuário; c) "customized" ("software" adaptado ao usuário) que consiste na adaptação de um "package" para adequá-lo às necessidades de um cliente em particular⁶.

O Direito informático tem acolhido essa conduta humana desenvolvida no âmbito do "software" a fim de elaborar o respectivo *regime jurídico*, especialmente no campo da *pro-*

teção jurídica dessa obra intelectual. Assim, as legislações têm procurado abranger no conceito de "software" tanto o *código-fonte* como o *código-objeto*, os quais, uma vez impressos nas linguagens respectivas, podem ser fixados em discos rígidos, disquetes, cassetes, ou montado em dispositivo interno do equipamento ("firmware"). Em termos de *proteção jurídica*, inclusive na formação dos contratos exemplificados supra, o conceito tem essa abrangência.

A ordem jurídica, então, para além do campo do Direito Informático, não pode ignorar o conceito que se formula nesse campo. Isto implica em analisar-se as relações entre esse direito e o tributário.

2. RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INFORMÁTICO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A primeira tarefa, ao estudarem-se as relações entre esses dois ramos do Direito, consiste em identificar a natureza jurídica do Direito Informático, considerando-se as regras do direito positivo tributário brasileiro sobre as suas ligações com outros ramos jurídicos.

Este trabalho afirma, supra, que é interdisciplinar o *conteúdo* do Direito Informático. Nem porque isto seja verdadeiro, a doutrina abandonou a especulação sobre a sua natureza, considerada a classificação do direito positivo em *público* e *privado*. No que se refere às relações que, agora, estamos perseguindo é muito importante saber em qual das duas categorias o novo direito insere-se, pois, o nosso direito

⁵ Cf. "Protection juridique du logiciel: progiciel, video jeux, logiciel spécifiques, firmware" Paris: Éditions des Parques, 1984, pp. 11 e seguintes.

⁶ Cf. Carlos M. Correa et al. "Derecho Informático", ob. cit. na nota 4 supra, pp. 57 e seguintes.

positivo tributário disciplina-as tomando em consideração uma ou outra dessas duas categorias.

*Hermilio Tomás Azpilcueta*⁷ informa que alguns países têm orientado esse direito para o regime jurídico típico do chamado direito público, à medida em que têm editado leis especiais com esta natureza. Lembra, porém, esse autor, que essa natureza tem sido emprestada, sobretudo, ao caráter ou fim jurídico de proteção. Contudo, mesmo esse caráter deve ser adaptado a cada meio. Por isso, ele afirma que a informática tem, por seu desenvolvimento, um perfil mais de bem privado do que público e esse perfil acentuar-se-á no futuro, desde quando se verifica que as operações correspondentes são de fundamental importância nas esferas dos negócios privados, mais do que nas comunicações públicas.

Nestes termos, melhor será manter a afirmativa supra de que ele tem um conteúdo interdisciplinar tocando em todos os ramos do Direito, de que são exemplos mais acentuados o das *obrigações e o penal*. Por consequência, nada ofenderá o tema, se se disser que as relações que mantém com o Direito Tributário são, para o Informático, de *conteúdo* submetido ao regime jurídico do direito privado, especificamente, ao do chamado "*Direito das Obrigações*". É que, no campo da *proteção jurídica*, configura-se o regime jurídico do Direito Penal. Já no campo da *circulação do bem jurídico "software"*, propriamente dito, as relações jurídicas são objeto, destacadamente, do "*Direito das Obrigações*", porque ele *circulará* sempre como um bem incorpóreo, engastado em um bem corpóreo, cada vez que for

fixado no disquete, no cassete; e, raramente, como bem incorpóreo autônomo, à semelhança de "*know how*", quando for fixado no dispositivo interno de um computador.

Se é bem corpóreo, no qual se fixa o conhecimento da tecnologia avançada de que se deu apertada síntese nas linhas anteriores escritas sobre os elementos conceituais do "*software*", tem-se, ao mesmo tempo, o "*know how*" e o instrumento que o veicula. Se o bem é incorpóreo, traduzido pela atividade do técnico, tem-se, apenas, presente o "*know how*".

Já se superou a discussão no sentido de saber se o transferente de um "*know how*" deve ser reconhecido como *devedor* em uma relação obrigacional em que a *prestação* tenha como objeto uma ação que seja um *fazer*. *Superou-se com a afirmativa*. Importante, então, é lembrar que, discussões como estas, conduzem a *novas reflexões*, como, por exemplo, a de que se torna necessário invocar a *teoria geral das obrigações* para deslindar situações como estas: "*software*", enquanto bem corpóreo ou enquanto bem incorpóreo, *é mercadoria* ou *é serviço* para os efeitos tributários? A resposta, no caso, é dada pela referida *teoria*. E é bom colher a resposta certa, porque, dependendo dela, *acirculação* desse bem submete-se a tipos diversos de tributos.

Ensina a *teoria geral das obrigações* que há um *vínculo* jurídico que se forma entre pessoas, de modo a que se configurem dois pólos: um ativo onde se encontra a pessoa titular de um direito de crédito (*credor*) e um passivo onde se encontra a pessoa que contrai o dever de satisfazer esse cré-

7 Cf. "*Derecho Informático*", Buenos Aires: Abeledo-Perrot, pp. 37 e seguintes.

dito (*devedor*) mediante uma conduta (*ação* - dar coisa ou fazer algo - ou *omissão* - abster-se da prática de um ato ou tolerar atividade de outrem), à qual conduta denomina-se *prestação*, ou seja o objeto do *vínculo*, isto é, o objeto da *obrigação*.

Essa *prestação*, por sua vez, tem, também, um objeto que consiste no instrumento mediante o qual o *devedor* age ou se omite. Assim, se o objeto da obrigação é *dar coisa*, essa *coisa* (um animal, uma casa, moeda, etc) é o instrumento com o qual o *devedor* satisfará o *credor*. O problema surge, quando esse instrumento é algo que representa um *fazer*: um quadro elaborado por um pintor, uma figura construída por um escultor, um livro escrito por alguém, um *programa de computador* imaginado por um técnico e veiculado por um disquete... E esse problema consiste no fato de que, não havendo *serviço puro*, toda a atividade incorpórea do homem há de ser percebida no mundo sensorial por meio de um instrumento físico que dá função e utilidade a essa atividade incorpórea. O problema, enfim, surge pela tendência de considerar-se tudo, sempre, pelo que o mundo sensorial está a perceber (o quadro, o livro, o disquete, o animal, a casa) e não, como o deveria, pelo que foi a causa do *vínculo* que determinou a conduta do *devedor*.

Se a conduta é a *entrega* ou a *restituição de coisa* (objeto do mundo físico, bem corpóreo), então, a obrigação é a *dedar coisa* certa ou incerta. Se a conduta é uma *atividade* (o objeto é um *fazer*, seja o pessoal - "*intuitu personae*" - seja o impessoal), então, a obrigação é a de *fazer*, ainda que se cumpra a prestação mediante um objeto do mundo físico. Se

a conduta é a de *abster-se* da prática de atos ou a de *tolerar* a atividade de outrem, o objeto da prestação será sempre a demonstração dessa *omissão* e a obrigação é a de *não fazer*.

Pois bem: se alguém se compromete a um *fazer* intelectual, sem dúvida que esse *fazer* é "*intuitu personae*", porque o *devedor* da prestação é, somente, aquele que se vinculou, porque só por ele é executável. É a hipótese da exposição de um *pensamento* de alguém especializado em um setor do mundo do *conhecimento*. Essa exposição há de ser feita oralmente ou ser feita mediante um instrumento do mundo físico no qual ele se fixará pelos meios oferecidos pela tecnologia avançada: um impresso, por exemplo, um livro; um disquete, nesta era da *informática*.

A conclusão é a de que um *livro* ou um *disquete* operam o mesmo efeito de instrumento de divulgação, para o mundo sensorial, de um *pensamento* de alguém especializado em um setor do mundo do *conhecimento*, a começar, no caso do disquete, pelo próprio *programa de computador* ("*software*") que é a chave de todo o processamento. Assim, o "*software*", ao mesmo tempo, é "*know how*", enquanto o seu conteúdo representa um pensamento e, então, configura-se uma obrigação cuja causa é uma atividade. Exemplo: o "*custom made*" ou o "*customized*". Já o "*package*" será mercadoria quando for objeto de negócios jurídicos mercantis, isto é, enquanto for um programa padrão colocado no mercado em geral e não para um usuário específico.

Conseqüentemente, os elementos conceituais do "*software*", acolhidos pelo Direito Informático, não podem ser estranhos ao Direito Tributário. É,

aqui, pois, que entram as relações entre os dois ramos jurídicos. Foi dito, antes, que o direito positivo tributário brasileiro estabelece as regras dessas relações.

Com efeito, toda a estrutura desse direito positivo está insculpida na Constituição. Assim, é nesse documento normativo, o maior do sistema piramidal do ordenamento jurídico brasileiro, onde se encontram as *normas fundamentais*, sejam as simples normas, sejam as normas-princípios, regrando a tributação. As normas-princípios constituem o "*Estatuto do Contribuinte*". É norma-princípio aquela mediante a qual a Constituição outorga à lei complementar a função de veicular *normas gerais*, hierarquicamente superiores às demais normas tributárias, v.g., as normas de organização de cada tributo.

Essa lei complementar é o Código Tributário Nacional que tem sido, assim, recebido por todas as Constituições elaboradas após a sua edição em 1966. Nesse repositório de normas dessa categoria constam aquelas que disciplinam as relações do Direito Tributário com o direito privado, as quais determinam, nesse particular, critérios para serem adotados pelo legislador das normas de organização de cada tributo (federal, estadual, municipal e distrital) e para serem adotados pelo intérprete aplicador dessas normas tributárias.

Por isso, o legislador federal, estadual, municipal ou distrital não podem *desrespeitar* a definição ou o conteúdo ou o alcance dos institutos, dos *conceitos* ou das formas do direito privado que a Constituição Federal, ou as Constituições dos Estados ou as

Leis Orgânicas dos Municípios utilizarem de modo expresso ou de modo implícito para definir ou para limitar *competências tributárias*.

Há de ser assim porque *competência*, ensina a ciência do *direito público*, é a medida que a ordem jurídica assina a uma pessoa para a prática de atos jurídicos submetidos ao regime jurídico desse *direito*⁸. Entre nós, essa *competência* é, presentemente, outorgada pela Constituição Federal que, ao mesmo tempo, define o *tipo tributário*.

Ora, um exemplo da possibilidade desse *desrespeito*, que resultaria, até, em conflito de competência se não houvesse o critério supra mencionado, estaria na definição, pelo legislador municipal, do que fosse *ato oneroso* para o efeito de tributação pelo *imposto sobre a transmissão inter vivos a qualquer título*, por ato oneroso, de *bens imóveis*, por natureza ou *accessão física*, e de *direitos reais sobre imóveis*, exceto os de *garantia*, bem como *cessão de direitos a sua aquisição*. O conflito seria gerado se um Município resolvesse definir a *doação modal*, somente pelo fato de ser uma doação com *encargos*, como se fosse um *ato oneroso*. É que o imposto sobre *doação* de quaisquer bens ou direitos é da *competência* dos Estados. E, efetivamente, ensina a ciência do *direito privado* que o *ato oneroso* é aquele no qual há recíproca atribuição patrimonial entre as partes do negócio jurídico. A *doação*, por natureza, apesar de ser um contrato, não pode ter atribuição patrimonial recíproca, senão unilateral. Para além do que, essa mesma ciência, há centenas de anos, elaborou *conceitos in-*

⁸ Cf. *Auy Cirne Lima "Princípios de Direito Administrativo"* 5ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982, p.139.

confundíveis, dentre os quais está aquele com o qual categoriza o *encargo* como sendo uma atribuição que uma pessoa, praticante de uma *liberalidade*, assina a outra que é beneficiária dessa *liberalidade*; e ainda quando essa atribuição implique em uma *condição suspensiva*, ela não há de resultar em atribuição patrimonial em favor do praticante, sob pena de descharacterizar a categoria. O *oneroso* que caracteriza esse ato, também, não decorre do *conceito ônus* que, por sua vez, é uma atribuição que a lei assina ao titular de um direito subjetivo para que o preserve. O *oneroso* utilizado pelo legislador constituinte é definido no direito privado como sendo essa atribuição patrimonial recíproca entre as partes de uma relação obrigacional.

Então, conclua-se: o legislador da norma de organização de cada tributo não é livre para alterar esses *conceitos* do direito privado, quando isto implicar em modificação da *competência* do sujeito ativo da relação obrigacional tributária, até porque pode resultar em conflito de competência.

Da mesma forma, o intérprete aplicador dessas normas tributárias não pode utilizar-se dessa definição ou desse conteúdo de tais institutos, *conceitos* e formas para modificar efeitos tributários adotados pelo legislador delas, salvo se elas resultarem em modificação de competência.

Nestes termos, as relações entre o Direito Tributário e o Direito Informático conduzem a que se respeitem os *conceitos* formulados por este último, quando, o contrário, der, como conseqüência, o conflito de competência. Então, praticamente, tem-se que "*software*", enquanto *pensamen-*

to ou enquanto seja aquilo que se tem chamado de *lógica*, é *atividade intelectual*, logo, enquadra-se como *serviço* na linguagem tributária, isto é *prestação* de uma *obrigação de fazer* e, se fosse tributada a respectiva *operação*, sê-lo-ia pelo *imposto*, de competência do Município, incidente *sobre serviços de qualquer natureza*; tem-se que "*software*" enquanto disquete, cassete, etc., veiculando programas padronizados ("*package*") enquadra-se como *mercadoria* na linguagem tributária, isto é *prestação* de uma obrigação de *dar coisa* e se fosse tributada a respectiva *operação* sê-lo-ia pelo *imposto*, de competência do Estado, incidente *sobre operações relativas à circulação dessas mercadorias*.

O acórdão prolatado no Rec. Esp. nº 39.797-9-SP (publicado no Repertório IOB de Jurisprudência nº 6/94, Caderno 1, p. 108), rel. Min. *Garcia Vieira* enquadra-se nos termos supra expostos, mas, há de ser ponderada a forma pela qual votou outro eminente membro dessa Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, o Min. *Cesar Asfor Rocha*. Disse S. *Excia.*: "*Sr. Presidente, como já está definido o resultado, no caso, acompanho V. Excia., mas me reservo a fazer novas reflexões sobre o tema*".

São essas *novas reflexões* que conduzem este trabalho a um entendimento diverso desse do venerando acórdão, quais sejam as de que a matéria enquadra-se no campo da *imunidade*.

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO "SOFTWARE"

Imunidade corresponde a uma situação jurídica que consiste na exclu-

são de uma coisa ou de um atributo de uma pessoa, que coincidem com tais elementos componentes de um *tipo* tributário, do campo de incidência de um tributo sobre esse *tipo*.

A *imunidade* é uma situação jurídica porque configura um instituto jurídico, isto é, um plexo de disposições legais reunidas pela ação de um fator aglutinante, por isso, a ordem jurídica atribui-lhe regime jurídico específico; ex.: um negócio jurídico⁹.

Esse regime jurídico específico é atribuído pela Constituição, pelo qual as pessoas competentes para instituir tributos estão proibidas de fazê-lo, por exemplo, sobre uma *coisa* caracterizada como *livro*.

A exclusão dessa *coisa* do campo de incidência de uma das espécies de tributo, o *imposto*, significa que todo e qualquer desses campos não podem abranger *o livro*, seja qual for a operação que o tenha como objeto, especialmente, a de sua elaboração, que atina com o princípio fundamental da *liberdade de pensamento*. A Constituição descreveu esse princípio da forma mais ampla possível: “*é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato*” (art. 5º, IV); “*é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença*” (art. 5º, IX).

Aliomar Baleeiro, que escreveu a obra clássica¹⁰ do nosso direito sobre o tema, talhou-o com os seguintes traços: *A Constituição protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade. (...) alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a*

cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária. Em ambos os aspectos do objetivo se refletem os mesmos princípios da livre manifestação do pensamento, da liberdade de ensino, das ciências, das letras e das artes e outros do Estatuto Supremo.

Logo, a *imunidade do livro* traz, diz o magistério de *Baleeiro*, *endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de expressão do pensamento, como objetivo precípua. (...) Livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de idéias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. (...) Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.*

Livro é, pois, um *signo* cujo conteúdo semântico tem de ser buscado na *pragmática da comunicação normativa tributária*. A *pragmática* é uma das três relações (as outras são a *semântica* e a *sintaxe*) propiciadas pelos *signos* utilizados pelo homem para comunicar-se, isto é, transmitir o *pensamento*. Consiste a *pragmática* na relação entre o *signo* e o sujeito que o emprega, de tal forma que a repetição de uma maneira desse emprego dá

⁹ Cf. *Paulo de Barros Carvalho*, “Comentários ao Código Tributário Nacional - vol. 3º”. São Paulo: *Bushatsky*, 1977, pp. 163 e 164.

¹⁰ Cf. “*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*”. Rio: *Forense*, 5ª. ed., 1977, pp. 189 e seguintes.

ao signo um conteúdo semântico típico de um setor do conhecimento humano¹¹.

Portanto, *livro*, nessa *pragmática*, é o veículo através do qual se comunicam as idéias, os conhecimentos, as informações, enfim, transmite-se o pensamento, pouco importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres em papel, seja a fixação dos mesmos em instrumento diverso, tal como o é o disquete. *Livro*, nessa *pragmática*, não tem o conteúdo semântico atribuído, tradicionalmente, à coisa representada por uma impressão de letras em uma porção de papel.

A interpretação *ampla* desse regime jurídico específico deve-se sobretudo à *construção pretoriana* de que se tem incumbido o *Supremo Tribunal Federal*. Assim, a partir do *caso líder* (v. Ac. no RE 87.049-SP, RTJ 87/608) a Corte Constitucional decidiu que a *imunidade*, sob comentário, é *ampla*, abrangendo os serviços prestados na transmissão de anúncios e propagandas e afasta qualquer pretensão à cobrança do ISS, porque o objetivo da norma constitucional é, inequivocamente, o de, com um meio de natureza econômica - a *imunidade de impostos - facilitar a circulação dos jornais* (e, obviamente, do *livro*); dentro desse objetivo insere-se o da *imunidade de tributo sobre a prestação de serviço que integra a natureza desse veículo de comunicação*.

Modificada a composição da Corte, existente à época do julgamento do *caso líder*, a jurisprudência não se alterou. Ao contrário, tem-se reafir-

mado a *amplitude*. Cite-se, por exemplo, o acórdão no RE 109.484-2-PR (DJU de 27.06.88) quando o autor do voto condutor, Min. *Célio Borja*, invocou o princípio da liberdade de opinião e de difusão de idéias, *consagrado pela jurisprudência iterativa da Corte*, para envolver, com esse princípio a fase de comercialização desses bens, no regime da *imunidade*. Os ministros que votaram no *caso líder* (*Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores, Djaci Falcão, Antônio Neder e Moreira Alves*), à exceção de *Moreira Alves*, todos já deixaram o *Supremo*. O voto do eminente Min. *Moreira Alves*, proferido no *caso líder*, inspira-se na doutrina de *Baleiro*, por ele citado, expressamente. Esse voto é decisivo na identificação do objetivo do regime jurídico específico da *imunidade: é o de, com um meio de natureza econômica - a imunidade de impostos - facilitar a circulação desses bens*, porque essa desoneração diz com a essência da *imunidade*.

Por todo o exposto, verifica-se que tem razão o ilustre Min. *César Asfor Rocha* ao votar sob reserva no julgamento do Rec. Esp. nº 39.797-9-SP, prometendo *fazer novas reflexões*. Eis, aqui, neste modesto estudo, alguns motivos para provocar *essas novas reflexões* em S. Excia. que, por certo, magistrado dos mais ilustres e cultos, não desprezará a sua promessa.

Esse estudo, enfim, conclui que "*software*" não sofre a incidência nem do ICMS - *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadori-*

¹¹ Cf. *Edvaldo Brito "Limites da Revisão Constitucional"* Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, pp. 11 e seguintes. E "*O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial*" in "Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)". Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda. 1994, pp. 128/130.

as e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; nem do ISS - imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza, porque está submetido ao regime jurídico específico da imunidade que o afasta do campo de incidência dos dois impostos, seja sob a forma de "package",

seja a de "custom made", seja a de "customized". O "software" é uma atividade intelectual que, em si mesma como "know how" ou veiculada no disquete, no cassete, etc., está afastada, pela Constituição, da tributação porque opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro.