



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**GUSTAVO CALDAS E MARINHO**

**A POSSIBILIDADE DA CIRCULAÇÃO DE BENS VIRTUAIS**  
**PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ICMS NO ORDENAMENTO**  
**JURÍDICO BRASILEIRO**

Salvador  
2021

**GUSTAVO CALDAS E MARINHO**

**A POSSIBILIDADE DA CIRCULAÇÃO DE BENS VIRTUAIS  
PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ICMS NO ORDENAMENTO  
JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Pedro Leonardo Summers Caymmi

Salvador  
2021

**GUSTAVO CALDAS E MARINHO**

**A POSSIBILIDADE DA CIRCULAÇÃO DE BENS VIRTUAIS PARA FINS DE  
INCIDÊNCIA DE ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, Faculdade de Direito, da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, 07 de dezembro de 2021

Banca examinadora

Pedro Leonardo Summers Caymmi – Orientador \_\_\_\_\_

Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia, Brasil.

Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida \_\_\_\_\_

Mestre em Direito Tributário pela Universidad Autónoma de Madrid, Espanha

Universidade Federal da Bahia

André Alves Portela \_\_\_\_\_

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, Espanha

Universidade Federal da Bahia

MARINHO, Gustavo Caldas e. **A possibilidade da circulação de bens virtuais para fins de incidência de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro**. Orientador: Pedro Leonardo Summers Caymmi. 2021. 61 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso visa analisar a possibilidade da circulação de bens virtuais para fins de incidência de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro. Foi adotado como paradigma fático para fins de exemplificação e amostra os itens virtuais acessórios comercializados para uso exclusivo dentro de plataformas de *videogames*. Nesse sentido, discutir-se-á, primeiramente, a respeito da natureza jurídica dos itens virtuais, principalmente no enquadramento destes como software o que acarreta consequentemente na proteção da Lei do Software e na Lei de Propriedade Intelectual. Ato contínuo, também é vislumbrado o tipo de transação realizada entre os usuários adquirentes dos itens virtuais e as empresas desenvolvedoras de software descartando a possibilidade de contrato de compra e venda e admitindo a ideia de um contrato de licenciamento de uso. Com os critérios do direito privado definidos, o aspecto gerador do ICMS foi destrinchado a partir dos seus elementos nucleares, quais sejam os vocábulos ‘operação’, ‘mercadoria’ e ‘circulação’ com ênfase maior para o terceiro. Ademais, o trabalho ainda realiza uma análise da evolução jurisprudencial do tratamento fiscal dispensado às operações envolvendo softwares principalmente quanto às ADIs 5659/MG e 1945/MT e o RE 176626-3. Por fim, chegou-se a conclusão de que o ICMS não é o imposto mais adequado para tributar esse tipo de negócio.

Palavras-chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Circulação. Softwares. Operação. Mercadorias Virtuais.

MARINHO, Gustavo Caldas e. **The possibility of virtual goods circulation in order to occur tax incidence of 'ICMS'**. Thesis advisor: Pedro Leonardo Summers Caymmi. 2021. 61 s. Monography (Law Graduation) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

## ABSTRACT

It was adopted as a fact paradigm in order to exemplificate and sample the thesis effect virtual itens commercialized as accessories for exclusive use inside of videogames plataforms. Nevertheless, firstly it shall be discussed the legal nature of those virtual itens, mainly on framing those as softwares what entails consequently on the “Software Law” and Intelctual Property Law. Therefore, also is shown amongst the presente work the transaction type realized between the users who acquire those virtual itens and the software development companies discarding the possibilty of a ‘buy and sell’ contract and admitting the idea that the contract that best suits the situation is the user license. With the public law parameters defined, the generator aspect of the ‘ICMS’ was dissected between its nuclear elements which are the words ‘operation’, merchandise’ and ‘circulation’ with a bigger emphasis on the third. Beside it, the presente work still realizes a precedent evolution analysis of the tax treatment directioned to operations that involves softwares, mainly ‘ADIs 5659/MG and 1945/MT’ and ‘RE 176626-3’. Finally, it came on the conclusion that ‘ICMS’ isn’t the adequate tax duty to charge this kind of business.

Keywords: Tax over Circulation of Merchandise and Services. Circulation. Softwares. Operations. Virtual Merchandises.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>DA NATUREZA JURÍDICA DOS BENS VIRTUAIS .....</b>	<b>9</b>
2.1.	DA DEFINIÇÃO ENQUANTO SOFTWARES.....	9
2.2.	DO TRATAMENTO DESTINADO AOS SOFTWARES NO ORDENA- MENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	10
2.3.	DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS AUTORAIS AOS SOFTWARES E SEUS EFEITOS .....	17
<b>3</b>	<b>DA NATUREZA JURÍDICA DAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS ITENS VIRTUAIS .....</b>	<b>19</b>
3.1.	DA POSSIBILIDADE DE SE TRATAR DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA .....	20
3.2.	DA POSSIBILIDADE DE SE TRATAR DE UM CONTRATO DE LI- CENCIAMENTO DE USO .....	22
<b>4</b>	<b>DA UTILIZAÇÃO DE TIPOS OU CONCEITOS PELO LEGISLADOR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL NACIONAL E EM SUAS DEFINIÇÕES.....</b>	<b>27</b>
4.1	DOS CONCEITOS.....	28
4.2	DOS TIPOS.....	29
<b>5</b>	<b>DO CRITÉRIO MATERIAL NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....</b>	<b>32</b>
5.1.	CONCEITO DE MERCADORIA .....	32
5.2.	CONCEITO DE OPERAÇÃO .....	36
5.3.	CONCEITO DE CIRCULAÇÃO .....	37

<b>6</b>	<b>DOS EFEITOS ADVINDOS DO RE 176.626-3 E DAS ADI'S 5659 E 1945 SOBRE AS OPERAÇÕES QUE ENVOLVEM SOFTWARES E A CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL .....</b>	<b>45</b>
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No lapso temporal da última década, o mercado de jogos virtuais no mundo todo, inclusive no Brasil, vem alcançando proporções que antes da popularização da internet não eram imaginadas. Foram criadas completas indústrias nos mais diversos setores, seja de marketing, engenharia de softwares ou tecnologia em geral, tudo isso para responder ao crescimento de um mercado exponencial.

Trata-se de uma cadeia produtiva de *games* que movimenta um montante financeiro de largas proporções, de uma forma diferente da década anterior: não mais temos a comercialização de cópias dos jogos, mas de bens virtuais que não alcançam nenhuma materialidade além daquela criada e ligada aos servidores das empresas.

Esta situação é o modelo perfeito para exemplificação da situação-problema do presente trabalho de monografia, haja vista que se trata de uma transação, uma operação financeira, que tem como objeto algo que não existe e nem tem utilidade fora do ambiente no qual foi criado, a perfeita representação da virtualidade inerente ao produto.

Tal transação é um modelo de negócio utilizado de forma usual no mercado de jogos virtuais e envolve normalmente o fornecimento de vantagens para os jogadores através da obtenção de itens de jogos, como por exemplo *skins*, uma roupagem específica para os avatares que é exclusiva daqueles que as adquirem. Trata-se de um tipo objeto visto em *role playing games*, o RPG, jogos eletrônicos no qual o usuário imerge em um personagem de forma a agir como este. Exemplos de jogos nos quais esse tipo de transação é regular há muitos anos são *League of Legends* e *World of Warcraft*, das empresas americanas *Riot Games* e *Blizzard*, respectivamente.

Em uma simplificação, seriam esses bens virtuais analisados *upgrades* de jogabilidade pagos em sistemas online de entretenimento, normalmente vendidos a partir de *e-commerce*, lojas *on-line* ou similares.

De tal sorte, considerando que o Direito Tributário é um direito de sobreposição (MOREIRA; COELHO, 2004, p. 197), ou seja, uma dogmática normativa que alcança situações da vida que demonstrem uma capacidade contributiva, é

oportuna uma discussão acerca da tributação correta sobre os fatos atinentes às operações destacadas em tal indústria.

Assim, considerando a similaridade de situações de comercialização intra-jogo com a comercialização de objetos na vida real que tem como tributo via de regra o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), é imprescindível que se discuta a possibilidade de incidência do ICMS considerando o sistema tributário nacional, o ordenamento jurídico brasileiro e os precedentes nos tribunais.

Destarte, existe um recorte dentro da discussão em três eixos que tem uma suma relevância para o entendimento de um possível enquadramento fiscal das atividades de comercialização dentro dos jogos *on-line* para que se exista uma resposta definitiva.

São estes eixos: (i) a natureza jurídica das operações realizadas dentro destas plataformas virtuais, uma vez que tal classificação é o elemento central para que seja evidenciado o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, com efeito, se temos à baila da operação mercadorias em circulação, sob a luz do direito tributário; (ii) a análise do critério material previsto na Constituição Federal, assim como uma discussão sobre os tipos e conceitos empregados pela carta magna para que Lei Complementar possa instituir a cobrança do imposto, principalmente acerca da ideia de circulação jurídica dos bens virtuais; (iii) o atual posicionamento da jurisprudência firmada nos tribunais superiores para balizar as hipóteses apresentadas dada a relevância dos precedentes judiciais, sejam vinculantes ou não, considerando principalmente o recente julgamento conjunto das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade 1.945/MT e 5.659/MG que nos primeiros meses de 2021 definiram enquanto tese majoritária no Supremo Tribunal Federal a corrente de que o tributo correto para incidir sobre a licença de uso de softwares, uma situação análoga ao objeto do presente estudo, seria o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISSQN, e não o ICMS.

## 2 DA NATUREZA JURÍDICA DOS BENS VIRTUAIS

### 2.1. DA DEFINIÇÃO ENQUANTO SOFTWARES

Como mencionado no texto introdutório, é cediço que o direito tributário é uma ciência de sobreposição. Assim, não há o que se falar desde ramo jurídico enquanto um sistema puro e isolado, uma vez que o próprio critério material do ICMS se destrincha enquanto uma série de institutos que encontram lastro em outros ramos do Direito, tais quais a ideia de circulação, de mercadorias e outros termos correlatos sobre o fato gerador, conforme será explicado mais a frente em outro capítulo da presente monografia.

Com essa premissa estabelecida, torna-se imperativa uma análise acerca da caracterização da natureza jurídica dos bens que estão sendo centro deste estudo para que o tratamento dado pelo ordenamento jurídico ao fenômeno em contexto seja melhor compreendido de uma forma lógica e sistêmica.

Os bens virtuais que são negociados dentro do ambiente de jogos on-line, ou *intragame*, são eletrônicos, em termos trazidos da Ciência da Computação, *softwares*. De tal sorte, é necessário visualizar quais são as definições e pressupostos que estão vinculadas ao passo em que se decide balizar estes artifícios dentro de uma realidade de servidor.

Ademais, se faz necessário, inicialmente, definir de uma forma técnica o conceito dos *hardwares* e *softwares*, ambos componentes essenciais para a sistemática dos computadores e demais suportes eletrônicos, assim, é imprescindível, pelo menos para estabelecer os axiomas basilares, uma perspectiva extrajurídica, qual seja, a da Ciência da Computação.

Em breve síntese, um *hardware* é o componente físico de um computador, os exemplos mais comuns são a placa de vídeo, o processador, o monitor, entre outros. Os *softwares*, por outro lado, são as estruturas intangíveis da máquina, ou seja, programas de computador que conferem ao *hardware* uma funcionalidade específica (GALLINDO, 2017, p 84).

Não há outra conclusão possível para a situação teórica avaliada senão a de que estamos tratando de *softwares*, uma vez que se trata de itens presentes em

plataformas completamente digitais, dentro dos jogos, como preveem os cientistas da computação. Contudo, existem outras classificações.

Andrew Tanenbaum e Albert Woodhull, pesquisadores especialistas em programas de computadores, dividem os *softwares* existentes em dois tipos identificados: Programas de Sistema e Programas de Aplicativo. Os primeiros são aqueles programas que irão gerenciar a operação do computador, em outras palavras, são a “estrutura basilar” da tecnologia. A grosso modo, um exemplo é o próprio sistema operacional dos computadores, como *Windows* ou *Linux*. Programas aplicativos, por outro lado, são aqueles que realizam o trabalho desejado pelo usuário. (TANENBAUM; WOODHULL, 2008 *apud* MARANHÃO JÚNIOR, 2008, p. 18).

Considerando que os jogos virtuais têm a finalidade específica de entretenimento, tendo como base uma interação entre pessoas e dispositivos que executam o jogo, considerando ainda que os itens *intragame* são subsidiários e vinculados aos próprios servidores dos jogos em si, por exemplo, o avatar customizado dentro do *League of Legends* está adstrito essencialmente ao jogo *League of Legends*, é uma conclusão lógica que são ambos programas aplicativos, logo, *softwares*.

## 2.2. DO TRATAMENTO DESTINADO AOS SOFTWARES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Noutro giro, estabelecida a classificação técnica adequada, é relevante para a determinação das premissas no presente estudo uma análise do tratamento dispensado pelo ordenamento jurídico pátrio para os *softwares*.

No Brasil, está em vigor a Lei nº 9.609/1998, a famigerada Lei de *Softwares*. Em seu bojo, no caput do primeiro artigo, o texto legal define como programas de computador “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, [...], baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados” (BRASIL, 1998, n.p.).

É uma definição ampla que abarca ambas as definições técnicas disciplinadas por Tanenbaum e Woodhull, não se preocupando o legislador brasileiro com a

divergência da finalidade quanto aos programas de computador, aspectos essenciais para que seja analisado o tratamento tributário adequado.

Todavia, através do art. 1º da Lei dos Softwares, é incontroverso que os itens virtuais dentro dos jogos on-line se enquadram na classificação de softwares, classificação que no ordenamento jurídico se comunica com demais microsistemas legais (BRASIL, 1998), como por exemplo os direitos autorais, conforme será discorrido oportunamente, além de ser objeto de teses em discussão nos tribunais superiores, como o célebre julgamento dos softwares de prateleira versus os softwares de encomenda.

Contudo, um ponto a ser debatido é a necessidade ou não de um suporte físico para a representação no mundo, o que era imprescindível no fim do século XX, ponto em que a Lei do Software foi inaugurada.

Essa discussão já foi superada ao passo em que hoje em dia os programas de computador no geral são transferidos mediante *download* ou através da computação em nuvens (PISCITELLI, 2016, p.01).

É fato concreto, então, que a exigência de um suporte físico para a veiculação dos programas de computador foi descartada pela própria tecnologia digital, viabilizando a disseminação de um suporte intangível em seu núcleo (CARBONI, 2003, p.142).

Assim, novamente retomando a ideia inicial de um item digital dentro de um jogo de computador que pode ser comercializado através de e-commerce, reafirma-se a natureza de *software* dado ao fato que estes bens são acessórios ao próprio programa, afinal apenas podem ser utilizados em uma realidade fornecida pela desenvolvedora dos *games*.

Em uma breve prévia da discussão dentro do sistema tributário, é mandatório lembrar que existem para o Direito duas opções de classificação jurídica para um software, ambas extraídas da legislação brasileira, nesse sentido, traz o teor do conceito de softwares para o ordenamento no caput do art.1º da Lei de Softwares n. 9.609/1998 sendo este:

Expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, **contida em suporte físico de qualquer natureza**, [...], baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL, 1998, n.p., grifos do autor)

Sobre o destacado em negrito no texto legislativo, é perceptível que não há uma clara compatibilidade com a modernidade, haja vista que nos tempos atuais, como esclarecido previamente, a existência de uma base física enquanto requisito é prescindível para a caracterização de um programa de computador.

Ainda assim, em uma regressão histórica, o Direito Tributário repartia os softwares entre aqueles de prateleira e aqueles de encomenda. A diferença seria simples, os primeiros teriam um suporte físico como por exemplo um CD ou um disquete, enquanto os segundos seriam um serviço personalizado, produzido por encomenda para uma pessoa ou uma empresa.

No ordenamento tributário de consumo a encruzilhada seria clara: no caso de compra e venda de suportes físicos, seria caracterizada a transferência de itens em mercadoria e, portanto, ocorreria o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ICMS. No caso dos softwares por encomenda, seria uma clara hipótese de um serviço a partir de mão-de-obra humana, portanto, ocorreria o fato gerador sobre o Imposto sobre Serviços, o ISS.

Tal diferenciação foi consolidada no bojo do Recurso Extraordinário n. 176.626 que ratificou a tese de tributação sobre estes programas. Contudo, ocorre que esse julgamento se deu no já longínquo ano de 1998, lapso temporal que fala por si próprio ao tornar obsoletas qualquer conclusão acerca de elementos digitais (BRASIL, 1998b).

Assim tem-se que um ponto chave para solucionar a questão pontuada na indagação que rege esta monografia é entender a existência ou não de uma mercancia junto a transferência de propriedade no caso em tela para, de forma adequada, entender qual o regime tributário correto nas transações em epígrafe.

Uma outra hipótese possível seria acerca da configuração de *Software as a Service*, ou *SaaS*. Trata-se de um modelo de programa de computador que é disponível através de recursos que podem ser regulados pelos usuários, sendo fornecida uma rede que torna o acesso disponível a diferentes aparelhos eletrônicos.

Esse modelo de configuração dos programas de computador é evidentemente moderno e tem acesso através de serviços nas nuvens, ou seja, o usuário não poderia alterá-lo e nem ter propriedade, apenas um acesso temporário à distância, não sendo necessária sequer a transferência eletrônica de dados para o seu uso.

Alguns autores como, por exemplo, Sérgio Paulo Gomes Gallindo (2017), ressaltam que é possível a cessão, inclusive onerosa dos *games*, o que é um ponto favorável a ideia de *SaaS*:

A caracterização da autoria se dá com base no domínio do autor sobre o código-fonte, salvaguardadas as exceções do Art. 4º da Lei de Software. O contrato de licenciamento de uso é o instrumento pelo qual o titular do software cede o direito real de uso e gozo sobre coisa alheia, podendo ser a cessão realizada a título oneroso ou não. A materialização da cessão se dá por intermédio da viabilização do acesso ao código-executável por parte do titular-cedente ao usuário-cessionário (GALLINDO, 2017, p.92).

Dentro deste conceito do professor Gallindo, ainda existe uma explanação a ser feita sobre a diferença entre os tipos de programação que podem ser cedidos. O primeiro deles é o código fonte, uma sequência logarítmica que representa a propriedade efetiva de um software: é a base das modificações feitas em toda a estrutura anímica do programa de computador, no caso do ambiente virtual de videojogos, objeto da pesquisa, temos as criações, extinções ou alterações dos *upgrades*, do *gameplay* e, até mesmo, do gerenciamento de usuários que acessam os servidores das empresas responsáveis. Em outras palavras, um código-fonte de um *software* é reiteradamente a raiz do mesmo, a base para o seu desenvolvimento.

O segundo conceito trazido que nos permite compreender melhor o caso em tela é a ideia de código-executável. Diferentemente do primeiro, o código-executável de um software não permite domínio da programação do sistema, apenas permite acesso a *scripts* previamente combinados. *Scripts* são a sequência de dados que são processados e efetuados pela máquina para que se transformem em ações efetuadas por um programa principal (PEREIRA, 2012). São códigos cuja autorização advém do código-fonte e que são cedidos para que um sistema seja acessado. Num ambiente de *games*, são as permissões concedidas para os usuários acessarem as vantagens comercializadas pelas empresas criadoras dos jogos. Ou seja, de acordo com a tese de Gallindo, os jogadores não deteriam a propriedade dos bens virtuais, pois os códigos-executáveis seriam acessórios ao respectivo código-fonte de cada servidor matriz, este pertencente a empresa, no caso de *League of Legends*, da *Riot Games*, por exemplo.

Essa discussão é relevante para a definição da controvérsia tributária ao passo em que este é um ponto crucial para entender a propriedade dos programas de computador envolvidos na jogabilidade, na transação dentro das lojas do jogo e dos

próprios bens virtuais em comento, considerando que um dos critérios materiais do ICMS é a circulação jurídica, em outras palavras, a transferência de propriedade das mercadorias (as quais são, para todos os efeitos, outro cerne do debate suscitado na indefinição tributária).

Todavia, também existem teses que entendem que a tecnologia digital relativizou a obrigatoriedade do suporte físico para que exista um outro, uma vez que o cerne da operação estaria na transferência dos dados e não apenas do corpo. O parecer da Procuradoria Geral da República sobre a ADI 5.958 DF (BRASIL, 2019) levanta dois julgados do Supremo Tribunal Federal que abordam a dispensa do *corpus mechanicum* em casos de operações com softwares:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO.

No julgamento do RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão de direito de uso de software.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares de *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso de obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.

Recurso conhecido e provido (RE 199.464, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 30 abr. 1999).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa possibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzido em série e comercializados no varejo — como o chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. Precedentes. [...]. (RE 285.870- AgR, Relator Ministro Eros Grau, DJe de 1o ago. 2018.) (BRASIL, 2019, p.15-16.)

Não obstante, tal debate acerca da natureza jurídica em uma perspectiva dicotômica de prateleira *versus* encomenda encontra oposição na jurisprudência mais recente que acaba por superar esta forma de precedente. Um exemplo claro é o Recurso Extraordinário 651.703/PR que, de forma indireta, abandona essa diferença ao restabelecer o conceito constitucional de serviço como um bem imaterial.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. RECEITAS ORIUNDAS DAS MENSALIDADES PAGAS PELOS BENEFICIÁRIOS DOS PLANOS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. (BRASIL, 2012, p.05)

Em que pese o precedente não se direcione exatamente para a situação debatida em tela, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nas palavras do autor Alberto Macedo evidenciou que a personalização e encomenda não são requisitos do conceito constitucional de serviços, mas sim critério aplicáveis a qualquer bem de mercado, seja ele material ou imaterial, portanto a tangibilidade e a transferência de titularidade que seriam requisitos do conceito constitucional de mercadoria, elemento do critério material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias que será debatido em ponto posterior do presente trabalho de monografia.

De tal sorte, sobrepassando pelo debate em comento, é cediço que, independentemente da caracterização, os hipotéticos itens virtuais objeto do presente estudo, a partir dos conceitos trazidos, seriam exemplos de códigos executáveis pertencentes a um código-fonte original que advém de servidores.

Trata-se de um exemplo claro de um bem acessório que, na ótica do Direito Privado, não se desvincularia do bem principal, principalmente ao se realizar uma interpretação que é vinculada à Lei do Software.

Os itens objetos da presente monografia são programas de computador. De tal sorte, para compreender a tributação que deverá incidir sobre essa realidade, faz-se necessário observar as especificidades do prisma de outros direitos incidentes sobre a hipótese em questão.

Já foi mencionado em capítulo anterior do presente trabalho de monografia que o art. 1º da Lei do Software, a Lei 9.606/1998, que softwares são um “conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada” (BRASIL, 1998, n.p.).

É possível extrair desta organização legislativa a determinação de que os itens virtuais, em termos de direito propriedade, como bens acessórios, devem seguir os bens principais, considerando o consolidado princípio da gravitação jurídica aquele “segundo o qual o acessório segue a sorte do principal (*accessorium sequitur principale, no dizer dos romanos*)” (SCHREIBER, 2020, p.295).

Um dos reflexos deste princípio é referente a transferência de propriedade, uma vez que a obrigação de dar coisa certa abrange seus acessórios, ainda que não mencionados, vide o art. 233 do Código Civil: “ A obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso” (BRASIL, 2002, n.p.).

Essa norma se adequa perfeitamente à análise do caso em tela, uma vez que se trata de um tipo de cessão onerosa de um direito, qual seja, de utilização do acessório e visualizar essa diferença em relação a outros tipos de direitos de propriedade que são objetos do ICMS é de suma importância para mais a frente entendermos a natureza das transações envolvendo os objetos *in casu*.

Afinal, como já explicitado na forma técnica dos softwares de computador, não seria um caso de um código-fonte, uma vez que toda a utilização do item acessório estaria subordinada a um pleno funcionamento do servidor original das empresas que fornecem o sistema de jogos em si, logo, é inviável alegar que haveria uma existência de propriedade, conforme será explicado mais adiante na análise dos critérios materiais do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

Assim, retomando o debate acerca da disponibilidade, é certo que a cessão deste código executável deverá observar o vínculo deste com o código fonte, afinal, se trata de um bem cuja titularidade sempre acompanha o outro.

Tal afirmação pode causar estranheza, uma vez que nos exemplos levantados acerca da transação realizada sobre os objetos objeto da pesquisa são sempre mencionadas “compras”, o que pode levar os usuários dos jogos virtuais acreditarem que estão adquirindo o direito à propriedade dos jogos virtuais.

Contudo, não há o que se falar nesse direito à propriedade uma vez que, nos moldes demonstrados nos parágrafos anteriores, o acesso ao código executável que lhe entrega uma vantagem na utilização do código-fonte é apenas uma vantagem temporária que permite ao usuário o gozo de alguns benefícios ao utilizar do código fonte. Em termos de videogames, se trata de um acesso ao mesmo servidor.

Metaforicamente, explicando para leigos, é como se o código executável adquirido fosse uma chave para acessar à vantagem dentro do próprio código fonte. A experiência do usuário é realizada através da obtenção deste item virtual, porém não existe uma propriedade desse item, uma vez que, em verdade, este nunca deixou

o código fonte original que, por sua vez, integra ao sistema de servidores pertencente à empresa originalmente.

Em termos jurídicos, é cediço que o que ocorre não é uma transferência de propriedade, portanto, uma compra e venda não é a transação adequada para explicar o fenômeno ocorrido, uma vez que o servidor permanecerá sempre sob domínio da empresa, conforme será explicado no próximo capítulo em que se explicará as transações realizadas nestas circunstâncias e a utilização de licença de uso para os softwares durante a experiência proveniente dos *games* sob comento.

### 2.3. DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS AUTORAIS AOS SOFTWARES E SEUS EFEITOS

Por fim, um outro ponto acerca da natureza dos itens virtuais que se faz necessário entender para que se possa compreender a universalidade acerca da situação diz respeito a sua condição enquanto software e a referente proteção do direito autoral.

O art. 2º da “Lei de Software” dispõe que “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nessa lei” (BRASIL, 1998, n.p.).

A legislação é, portanto, expressa ao dispor frisar que se trata de um modelo de criação humana protegido pela sua própria natureza intelectual. Quanto aos jogos eletrônicos, cujo código-fonte é uma expressão clara de um software ou programa de computador, a proteção jurídica não poderia ser mais clara, uma vez que estes são:

[...] a) comparáveis a programas de computadores; b) comparáveis a obras literárias, por possuírem roteiros originais, o que lhes confere natureza intelectual; c) softwares que desenvolvem interatividade e aprendizado no jogador conforme este avança nos níveis do jogo (ALMEIDA; BEVILACQUA, 2018, n.p.).

É uma certeza jurídica, portanto, o entendimento de que os softwares são protegidos pela Lei n. 9.610/1998, a Lei de Direitos Autorais e que, sendo os itens virtuais bens acessórios referentes a um bem principal que é o jogo, sendo esta uma referência ao debate entre código executável e código fonte fomentado em momentos

anteriores no presente capítulo, não há dúvida de que existe uma proteção de direito autoral na transação objeto da presente monografia.

Ademais, a doutrina corrobora neste sentido, vide:

*Programas de computador* – Uma vez que seja original, é obra intelectual protegida, que consiste em um conjunto de instruções que, quando incorporado a um suporte legível por máquina, faz que se obtenha uma função que traga determinados resultados (COSTA NETTO, 2019, p.219).

Naturalmente, tal natureza se destrincha em uma série de fatores que são imprescindíveis para uma análise integral e sistêmica da tributação incidente sobre os itens virtuais em jogos eletrônicos, uma vez que um dos critérios materiais do ICMS trata justamente acerca da transação, qual seja, a circulação.

Destarte, será objeto do próximo capítulo a natureza jurídica destas transações e as possibilidades contratuais e obrigacionais referentes à situação em tela objeto da presente pesquisa.

### 3 DA NATUREZA JURÍDICA DAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS ITENS VIRTUAIS

Uma vez estabelecidas as premissas destacadas no capítulo anterior que definem os itens virtuais objetos da presente análise e hipótese, faz-se necessário uma visão de outro elemento jurídico para que se possa ter uma visão completa das possibilidades de tributação no caso em tela.

Importante relembrar a situação hipotética: trata-se de uma transação em um videogame virtual no qual o usuário ou adquirente obtém de forma cem por cento virtual um item eletrônico que se traduz em vantagens para a sua própria jogabilidade, ou seja, não existe uma contrapartida física do objeto, apenas uma situação em que há uma onerosidade pecuniária e o recebimento de um bem digital em uma conta virtual que existe e está hospedada dentro dos servidores original de tal videogame.

O acesso para o item é dado através de um código executável que é usufruído pelo jogador para que, no universo virtual advindo do exercício pleno de um código-fonte, este tenha acesso à contraprestação contratual, o que gera alguns questionamentos para o estudo: i) trata-se de obrigação de dar ou obrigação de fazer? ii) existe uma transferência de propriedade dos itens no presente caso? iii) qual o modelo contratual que melhor traduz a situação hipotética?

Todos estes questionamentos são alvo de análise no presente capítulo.

Considerando que existe no questionamento específico de jogos eletrônicos um software que é acessado pelo usuário através de códigos de programação executáveis que o encaminham para um código fonte que está sob domínio da empresa administradora do jogo, é imprescindível entender qual tipo de transação seria feita então, afinal, como já mencionado supra, no vocabulário popular, a transação que engloba os itens virtuais tratados nas lojas de videogames que concedem upgrades para os usuários é de “compra de itens virtuais”.

Não obstante, em um olhar jurídico tributário, é imprescindível que se percebam as nuances por trás das obrigações que se desdobram nos fatos geradores sob a tutela do fisco.

Assim, considerando o fato jurídico descrito, pode-se considerar que existem duas hipóteses contratuais para o relacionamento entre empresas e usuários quais sejam o contrato de compra e venda e o contrato de licença de uso.

### 3.1. DA POSSIBILIDADE DE SE TRATAR DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA

Sobre o contrato de compra e venda, é relevante relembrar que este é um contrato típico definido no art. 427 do Código Civil brasileiro: “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de coisa certa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro” (BRASIL, 2002, n.p.).

Percebe-se que existe um destaque do legislador para a transferência de domínio da coisa em comento entre as partes. Seria, na hipótese de jogo virtual, um exemplo de total controle sobre os itens transacionados.

A título de ilustração mais profunda, a doutrina ainda estabelece um olhar sobre as obrigações recíprocas entre as partes: “Nascem do contrato de compra e venda obrigações recíprocas para as partes. As principais obrigações do vendedor são: a) entregar a coisa, transferindo ao comprador a sua propriedade; b) garantir-lhe a efetividade do direito sobre a coisa.” (GOMES, 2007, p. 279).

Ainda em uma revisão da bibliografia mais acertada sobre a temática de contratos de compra e venda, Flávio Tartuce discorre acerca da exigência de transmissão de propriedade:

O art. 481 do CC/2002, seguindo o princípio da operabilidade – no sentido de facilitação dos institutos privados –, conceitua a compra e venda como o contrato pelo qual alguém (o vendedor) se obriga a transferir ao comprador o domínio de coisa móvel ou imóvel mediante uma remuneração, denominada *preço*. (TARTUCE, 2019, p.406).

Trata-se de um elemento indispensável para a configuração de compra e venda sem o qual o contrato seria ineficaz, nos termos do próprio Código Civil e da própria jurisprudência dos altos tribunais, vide:

A propósito, pontue-se que a venda *a non domino*, por aquele que não é o dono, é hipótese de ineficácia do contrato, e não de sua inexistência ou invalidade. Essa foi a opção do art. 1.268 do Código Civil 2002, quanto aos bens móveis, prescrevendo o *caput* do diploma que, “feita por quem não seja proprietário, a tradição não aliena a propriedade”. (TARTUCE, 2019, p.409)

O presente autor segue a corrente que entende pela mesma solução em caso de bens imóveis, o que já era aplicado pela melhor jurisprudência superior. (TARTUCE, 2019).

Existem diversos exemplos nos tribunais da situação descrita acima dos quais destaca-se um julgamento do começo do século que trata de Venda a *non domino*:

Direito civil. Venda a non domino.  
Validade da escritura entre as partes. Art. 145, CC. Ineficácia em relação ao verus dominus. Recurso provido. I – A compra e venda de imóvel a non domino não é nula ou inexistente, sendo apenas ineficaz em relação ao proprietário, que não tem qualidade para demandar a anulação da escritura não transcrita. II – Os atos jurídicos são nulos nos casos elencados no art. 145, CC” (STJ, REsp 39.110/MG, 4.ª Turma, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 28.03.1994, DJ 25.04.1994, p. 9.260). Ou, ainda: “Venda a non domino. A ineficácia pode ser alegada pelo réu da ação reivindicatória (art. 622 do CC)” (BRASIL, 2000, p.101).

Em que pese o *leading case* descrito acima não lide diretamente com itens virtuais, até por ser um caso de mais de vinte anos atrás, a lógica por trás do precedente é aplicável ao estudo em comento, uma vez que se vislumbra as possibilidades ou não de uma compra e venda a partir de um bem que poderá estar definitivamente sob o domínio do usuário adquirente.

O professor Carlos Roberto Gonçalves ainda frisa acerca do elemento da disponibilidade da coisa para que esta seja objeto de um contrato de compra e venda:

A coisa deve encontrar-se disponível, isto é, não estar fora do comércio. Consideram-se nesta situação as coisas insuscetíveis de apropriação (indisponibilidade *natural*) e as legalmente inalienáveis, sejam estas indisponíveis por força de lei (indisponibilidade *legal*) ou devido a cláusula de inalienabilidade colocada em doação ou testamento (indisponibilidade *voluntária*). São igualmente inalienáveis os valores e direitos da personalidade (CC, art. 11), bem como os órgãos do corpo humano (CF, art. 199, § 4º) (GONÇALVES, 2020, p.324).

Todavia, tais características não querem dizer que a compra e venda estará ligada sempre à coisas corpóreas, vide lições de Gustavo Tepedino que dispõe que “Podem ser objeto da compra e venda as coisas corpóreas e incorpóreas. Dentre os bens incorpóreos, cada vez mais numerosos na contemporaneidade, podem-se enumerar, exemplificativamente, os direitos, a tecnologia e as ações.” (TEPEDINO, 2021, p.295-296).

Logo, um hipotético não-enquadramento desta transação nos moldes do contrato de compra e venda não se deveria ao fato do software ser incorpóreo, uma vez que existem possibilidades neste sentido, vide a explanação acima, mas seria tão

somente em relação à natureza acessória dos itens virtuais, ou seja, dos bens que são diretamente vinculados a um bem original que pertence à pessoa cedente.

De tal sorte, é acertado afirmar que a possibilidade de um contrato de compra e venda para a transação envolvendo mercadorias virtuais é rechaçada pela própria natureza do contrato dada pelo Código Civil de 2002, pela jurisprudência e pela própria doutrina mais acertada.

### 3.2. DA POSSIBILIDADE DE SE TRATAR DE UM CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE USO

Neste sentido, é importante compreender o modelo contratual mais adequado para se tratar as relações entre empresas fornecedoras dos itens virtuais e usuários/jogadores que os adquirem.

Trata-se de um traço característico imprescindível para a análise tributária em comento, uma vez que, dada a natureza já descrita que o direito tributário tem enquanto uma ciência de sobreposição, não há como se analisar o fato gerador por completo sem compulsar todo o fenômeno jurídico que envolve o fato tributado.

Nesta lógica, retomando a situação, cabe lembrar que, em termos de ciência da computação, se trata de um código executável, sendo transacionado a título oneroso, o qual concede ao seu adquirente ou usuário uma vantagem dentro de um sistema regido por um código-fonte que pertence a uma empresa ou pessoa que detêm um software.

Assim, o cerne contratual em questão envolveria uma cessão direta de um acesso para uma coisa, porém de forma com que a propriedade se mantenha titularizada pelo cedente.

O próprio ordenamento jurídico responde a tal questionamento ao passo em que o art. 9º da Lei 9.609/1998, a Lei do Software, define em seu artigo 9º que “O uso de programas de computador no País será objeto de contrato de licença” (BRASIL, 1998, n.p.).

A licença de uso é a cessão e disposição para terceiros da propriedade intelectual. O reconhecimento da utilização de uma licença de uso para software exige o entendimento do software como uma propriedade intelectual para utilização de

terceiro sem transferência da propriedade em si, é o que elucida a professora Tathiana Piscitelli:

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 (PISCITELLI, 2016, p.195-216).

Se trata de uma espécie contratual que se adequa perfeitamente ao caso em tela, uma vez em que existe uma vinculação da coisa ao desenvolvedor, dada a característica de virtualidade dos bens em epígrafe.

Neste sentido, a doutrina do atual século, já familiarizada com relações jurídicas de softwares corrobora com esse entendimento, vide o Manual de Direito Eletrônico e Internet:

A propriedade em si acompanha a faculdade do proprietário de dispor da coisa da forma que lhe convier, seja a venda, alteração ou destruição do bem, o que não é o caso do programa. Quando adquirimos um programa, o direito de dispor, por exemplo, não acompanha o programa, posto que não podemos aliená-lo a terceiros ou alterá-lo, sem que haja o conhecimento ou permissão do seu proprietário (ALBUQUERQUE, 2006, p.473).

Essa indisponibilidade ainda é rememorada no art. 24, IV da Lei do Software, que garante ao autor de obras intelectuais poder sempre “retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem” (BRASIL, 1998, n.p.).

Ressalte-se ainda que o modelo de contrato de licenciamento é relevante para qualquer tipo de atividade que envolva propriedade intelectual, sendo a relação de licenciamento de softwares apenas um dos vários exemplos. Nesta senda, Venosa explica:

A licença pode abranger todo o âmbito permitido pela invenção, desenho ou modelo industrial ou apenas restringir-se a parte deles. O direito pode ser concedido com ou sem exclusividade, limitando-se também geograficamente a determinada área. O licenciante não se responsabiliza pela produção e comercialização dos produtos ou serviços licenciados. Responde, porém, perante o licenciador, se fizer mau uso da patente ou desenho, trazendo prejuízos para a credibilidade e imagem do produto ou serviço. Extinto o contrato de licença, o licenciado fica inibido de prosseguir no uso da patente. No entanto, nos contratos por prazo indeterminado, deve ser concedido prazo razoável a ele, para que liquide os estoques e cumpra os contratos pendentes. (VENOSA, 2017, p.503)

Assim, consolida-se que nos casos de contratos de licença de uso, o objeto seria uma cessão da coisa para terceiros no que se refere a propriedade intelectual

com um claro objeto de utilização do material pelo adquirente, porém com todos os limites sendo estabelecidos pelo autor, podendo responder em caso de mau uso destes.

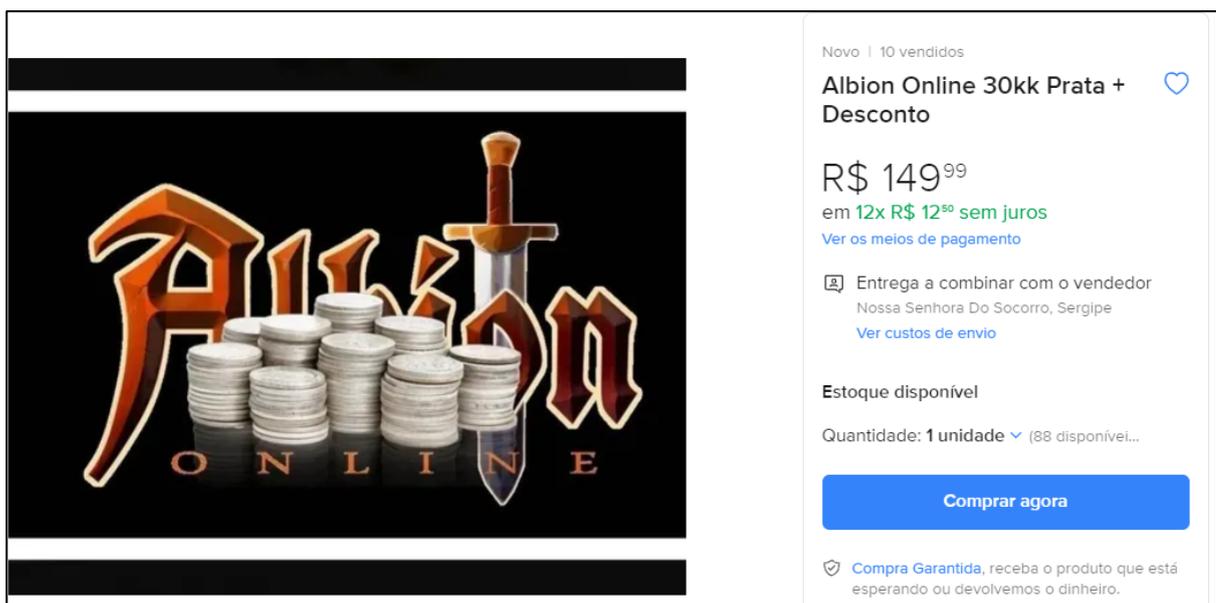
Existe uma clara diferença entre tal tipo contratual e o contrato de compra e venda esclarecido no início do capítulo, uma vez que no primeiro o cerne do negócio jurídico envolve a transferência de propriedade do bem enquanto no segundo, o núcleo da obrigação está justamente na cessão da coisa sem uma disponibilidade definitiva, em outras palavras, o bem estará sempre vinculado ao proprietário que detém os seus direitos.

Trata-se de um modelo mais adequado para compreender as relações jurídicas envolvidas na discussão, uma vez que se trata de um bem acessório no qual inexistente a faculdade de dispor a coisa.

Pode-se pontuar que existem, em alguns jogos eletrônicos, possibilidades de transacionar tais tipos de bens de forma *intragame*, ou seja, em negociações que fazem parte da própria jogabilidade, assim, existe a ideia de que tal característica tornaria possível identificar o item virtual como disponível.

É uma prática extremamente comum que, inclusive, acaba gerando um mercado paralelo em sites de negócios, como ilustrado no exemplo abaixo:

Figura 1 – Exemplo de negociações que fazem parte da própria jogabilidade



Novo | 10 vendidos

**Albion Online 30kk Prata + Desconto**

R\$ 149<sup>99</sup>  
em 12x R\$ 12<sup>50</sup> sem juros  
[Ver os meios de pagamento](#)

Entrega a combinar com o vendedor  
Nossa Senhora Do Socorro, Sergipe  
[Ver custos de envio](#)

Estoque disponível

Quantidade: 1 unidade (88 disponíveis...)

[Comprar agora](#)

[Compra Garantida](#), receba o produto que está esperando ou devolvemos o dinheiro.

Fonte: Mercado Livre (2021, n.p.)

No caso destacado acima, trata-se de uma negociação no site Mercado Livre referente à itens virtuais do famoso jogo “*Albion Online*”, conhecido por ter como principal elemento da sua jogabilidade espécies de transação bastante flexíveis.

Contudo, trata-se de uma situação informal que não caracteriza em si uma compra e venda, pois como já explicitado na explicação anterior, a negociação *intragame* se trata de uma característica da própria jogabilidade dos *videogames*, assim o que se tem de fato é uma transação entre jogadores para ceder *features* que desempenham funções simuladas de dinheiro dentro do jogo.

Não existe uma propriedade definitiva destes bens pelo jogador, independentemente de ter pago uma quantia para outrem, a disponibilidade que poderia ser compreendida no caso não é o bastante para garantir a ideia de transferência de propriedade uma vez que a mera existência da coisa no sentido de ser um “bem da vida” está vinculada a existência e pleno funcionamento dos servidores nos quais essa coisa existe.

Trata-se de um benefício criado a partir de uma simulação com o efetivo interesse de entreter os usuários dos jogos e tornar a sua experiência mais imersiva. Do ponto de vista jurídico, é certo que o modelo transacional mais correto para explicar o fenômeno em questão seria o contrato de licenciamento de uso, uma vez que é a melhor espécie contratual para que se compreenda o fenômeno de “compra” de softwares que continuam hospedados em servidores que são de propriedade de desenvolvedores originais.

Novamente, trata-se de uma espécie contratual comumente utilizada para transações de softwares de todos os tipos, não apenas jogos de computador, afinal, é mencionada pelo próprio artigo 9º da já mencionada Lei n. 9609/98 (BRASIL, 1998).

Neste sentido, o entendimento doutrinário é comum ao preconizar que o contrato que veicula a utilização do usuário ao serviço de software é sempre de licença de uso, é o contrato peculiar dos serviços informatizados e sua principal característica é que possibilita ao usuário utilizar-se do programa, sem, contudo, transferir a sua propriedade (OLIVEIRA, 2000).

A discussão acerca da propriedade dos programas de computador será objeto de debate dos capítulos subsequentes da presente monografia, mas se pode adiantar que se trata de um dos aspectos mais relevantes acerca da incidência ou não de

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, uma vez que adentra ao debate da necessidade de circulação jurídica, física ou econômica para que exista a ocorrência do fato gerador do tributo em comento.

Assim, resta claro, diante da situação em comento, que uma possível transação envolvendo os itens virtuais suscitados na hipótese do presente estudo não poderia ser realizada através de um contrato de compra e venda, uma vez que este modelo não seria o mais adequado por toda a natureza jurídica situacional.

O tipo contratual que melhor encaixa na situação em epígrafe seria o contrato de licenciamento de uso, uma vez que se trata, em verdade, de uma disponibilização de software para um usuário sem que este passe a ser sua propriedade, permanecendo sob o domínio da pessoa desenvolvedora, na maioria dos casos, uma empresa especialista em videogames.

Assim, consolida-se a situação de fato em concomitante com o direito civil acerca desta tese de monografia como sendo uma discussão envolvendo itens virtuais dentro de um jogo, os quais são disponibilizados através de códigos executáveis dentro de um código-fonte, em termos de ciência da computação, que são reconhecidos no ordenamento jurídico como Softwares, nos termos da própria legislação específica, são protegidos pela lei de Direitos Autorais, somente podendo ser objeto de uma transação a partir da sua disponibilização para usuários por meio de contratos de licença de uso para os jogadores.

É o que pode-se extrair a partir do direito privado.

Nesta senda, para que se entenda a possibilidade ou não de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços, é imperiosa a análise tributária sob as mais diversas lentes sobre a situação de fato apresentada e se esta se encaixa no signo de fato gerador nos termos da legislação fiscal pátria.

#### **4 DA UTILIZAÇÃO DE TIPOS OU CONCEITOS PELO LEGISLADOR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL NACIONAL E EM SUAS DEFINIÇÕES**

Para compreender de forma integral o sistema tributário pátrio é necessário uma análise não somente legal, mas constitucional acerca dos termos e signos elencados no ordenamento fiscal.

Ademais, existem correntes diversas acerca da correta hermenêutica a ser feita para as decisões textuais realizadas pelo constituinte originário.

No que diz respeito ao Direito Tributário, existem diversas definições no bojo deste sistema, como por exemplo os aspectos materiais dos tributos.

A Constituição Federal não se dá ao trabalho de explicar exhaustivamente o que seria, por exemplo, uma mercadoria ou um serviço. Muito pelo contrário, apenas outorga a competência para que um Estado ou um Município, com a devida permissão de legislação infraconstitucional, mais especificamente Lei Complementar, institua tributos sobre tais atividades.

Observe-se o próprio Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, objeto da hipótese em tela, nos termos da própria CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988, n.p.).

Assim, a correta hermenêutica a ser utilizada para a definição constitucional destes critérios deve se basear em outras fontes além da própria Carta Magna, como por exemplo a própria doutrina, a jurisprudência ou até mesmo a legislação infraconstitucional em alguns casos.

Assim, mais especificamente no direito tributário, existem basicamente duas escolas de pensamento das quais os operadores do direito se valem para poder decidir qual a correta hermenêutica para os signos formulados pelo constituinte, quais sejam, as escolas que enxergam o texto normativo como tipo e a que concebe a ideia de conceitos sobre os termos constitucionais.

#### 4.1 DOS CONCEITOS

Sobre conceitos, trata-se de uma concepção hermenêutica de que a Constituição Federal foi firme no sentido de não deixar lacunas no que diz respeito ao seu texto, limitando ao máximo a discricionariedade do operador do direito através da utilização de conceitos, elementos herméticos e inflexíveis que não permitem interpretação extensiva ou por meio de analogias.

No que diz respeito ao direito tributário mais especificamente, os defensores dessa modalidade interpretativa sustentam que tal opção seria a mais adequada para tratar do fisco, pois trata-se de uma forma de ratificar a natureza rígida e inflexível da qual o sistema tributário brasileiro é dotada, é o que dispõe Geraldo Ataliba:

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo (ATALIBA, 1998, p.255)

Ainda neste sentido, Roque Antônio Carrazza em sua obra destaca que as normas constitucionais que delimitam as competências tributárias veiculam um duplo comando, na medida em que tanto habilitam a pessoa política destinatária a instituir os tributos de sua competência, como proíbem as demais de fazê-lo (CARRAZA, 2002, p. 615).

Humberto Ávila explica melhor a ideia de conceito em sua doutrina afirmando que o conceito traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos. Noutra giro, ao afirmar-se que uma palavra ou expressão contida na Constituição exprime um conceito, está-se admitindo que o referido termo conota propriedades necessárias e suficientes para a sua verificação. São então necessárias no sentido de que, sem essas propriedades, o conceito não se manifesta; com elas, o conceito se confirma (ÁVILA, 2018, p. 11).

Assim, ao afirmar-se que um conceito “X” é constituído por propriedades “A”, “B” e “C”, necessárias e suficientes para sua verificação, está-se em representação formal “ $S = A + B + C$ ”, asserindo que a ausência de A, B, ou C (condições necessárias), não há S. Por consequência, apenas com a presença de todas as propriedades é que se verifica o conceito “S” (ÁVILA, 2008, p. 11-12).

Nessa linha de raciocínio, o conceito secciona, seleciona. Quanto maior for a abstração, mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado. (DERZI, 1987, p. 225).

Trata-se de uma interpretação voltada para a rigidez, um modelo hermenêutico que preza pela segurança jurídica de seus pares, não podendo ultrapassar o conceito em tese da matéria que se tenta compreender.

Neste diapasão, é útil relembrar o texto de Humberto Ávila:

Se os termos constantes dos dispositivos previstos na Constituição Federal de 1988 exprimirem conceitos, o exercício da competência será limitado pela presença, em aspectos estruturais das hipóteses e das consequências das regras com base neles reconstruídas de propriedades havidas como necessárias e suficientes para sua verificação, de tal sorte que, a falta de uma delas, o mencionado exercício será reputado como ilegítimo. (ÁVILA, 2018, p. 13).

Se trata de uma interpretação evidentemente exaustiva, rígida e limitada, o que dialoga com a própria matriz principiológica do Direito Tributário.

## 4.2 DOS TIPOS

Ainda nos termos de Humberto Ávila, tem-se que o modelo de interpretação a partir de tipos, digamos um tipo (Y), descreve propriedades (A, B e C) tipicamente existentes para a sua verificação, as quais devem ser analisadas em conjunto, está-se, em uma representação forma, afirmando que  $Y = A, B \text{ e/ou } C$  (ÁVILA, 2018, p.12).

Caso os termos constitucionais sejam advindos de tipos, no sentido específico mencionado no parágrafo anterior, ou seja, propriedades nem rígidas e nem limitadas, o exercício da interpretação da norma de competência, como por exemplo a mencionada acima na norma que cria o ICMS, o operador do Direito será tão somente orientado por propriedades flexíveis, ilimitadas e exemplificativas (ÁVILA, 2018, p.14).

Assim, nesta linha de raciocínio, os tipos seriam uma descrição dos elementos que integram o signo, ou seja, os elementos típicos, podendo novas características serem agregadas ao termo ou definição sem que seja necessária uma modificação direta do termo.

Luiz Eduardo Schoueri é ferrenho defensor da ideia de que o legislador constituinte valeu-se de tipos, ao passo em que escreve que:

Se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então o papel da lei complementar teria sido, tão somente, revelar os conceitos que o constituinte já contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido – e seria, neste caso, inócua –ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade (SCHOUERI, 2019, p. 512).

Não obstante, existem diversas correntes acadêmicas que enxergam na Constituição Federal de 1988 a utilização de conceitos, dos quais se exemplifica com Misabel Derzi que destaca que a competência tributária foi estabelecida mediante a fixação de termos constitucionais, que, dotados de abstração, designam um grupo de "objetos" que contém todos os elementos necessários à sua identificação. Nesse sentido, mesmo que haja alguma imprecisão linguística (decorrente da naturalidade da linguagem jurídica), cabe ao intérprete, por meio dos métodos hermenêuticos adequados, encontrar os limites da definição. De tal forma, o Constituinte descreveu seus termos de maneira exaustiva, mediante conceitos constitucionais. O tipo, em razão da sua fluidez e flexibilidade, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária adotada no sistema brasileiro (DERZI, 2018, p. 58).

Corroborando com Misabel o autor Humberto Ávila lembrando que a definição de regra de competência não se adapta ao conceito ventilado de tipo.

Primeiro, a definição de regra de competência não é adaptável ao significado de tipo porque, enquanto a função da regra de competência é dirigir o comportamento do ente federado, estabelecendo, por meio de uma autorização formal cumulada com uma proibição material, como deve ele agir para exercer validamente sua competência, os tipos (ou as normas contendo termos que os exprimem) apenas descrevem elementos típicos, sem guiar vinculativamente a referida conduta. [...] os tipos, para dizer o mínimo, não se revestem do mesmo grau de abstração dos enunciados prescritivos abstratos nem podem ser igualmente reformulados como regras hipotético-condicionais. Segundo, a definição de regra de competência não é conciliável com o significado de tipo porque, enquanto as regras de competência apenas qualificam comportamentos, sem referimentos semânticos. (ÁVILA, 2018, p.26-30)

Destarte, no presente trabalho, ao debruçar-se sobre o aspecto material do ICMS, sua origem constitucional e sua aplicação legal, será adotado a linha de pensamento de que a Constituição Federal de 1988 utilizou-se de conceitos no sistema tributário, pois qualquer linha oposta calharia no entendimento de que a legislação fiscal seria frágil e, portanto, seria passível de interpretações mais

imprecisas e vagas, o oposto da linha principiológica tributária, linha adotada pelos mais célebres doutrinadores, dos quais destaca-se Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi.

Tal linha rígida é exemplificada através dos próprios princípios, como por exemplo o princípio da Legalidade:

Efetivamente, não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo), por diploma legal, emanado do Poder Legislativo. (BALEEIRO, 2018, p. 213).

Portanto, em verdade, faz sentido para a compreensão das definições tributárias que são argumentos favoráveis ou contrários à existência de circulação para fins de incidência do ICMS sobre mercadorias virtuais a utilização de conceitos constitucionais presentes no critério material do preceito deôntico do tributo em epígrafe.

## **5 DO CRITÉRIO MATERIAL NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

O critério material é justamente o enunciado que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Em outras palavras, o critério material é a definição da hipótese de incidência, que ao ocorrer no mundo dos fatos, tornar-se-á o fato gerador do tributo (CARVALHO, 2015).

Assim, para uma compreensão tributária completa acerca do debate hipotético em questão, o aspecto mais importante a ser observado seria, por justiça, o critério material, uma vez que a presente discussão gira completamente em torno da existência ou não do fato gerador do tributo, ou seja, busca-se entender se existe uma subsunção da realidade dos fatos envolvendo a transação de itens virtuais às normas constitucionais e legais acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

A Constituição Federal, nesta visão particular utilizando-se de conceitos, determinou em seu art. 155, II que compete aos Estados tributar operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988, n.p.).

No recorte temático do presente trabalho de conclusão de curso, os conceitos que estão sendo balizados são os referentes às operações relativas à circulação de mercadorias sendo, portanto, estes o critério material a ser destrinchado no fato gerador do tributo em comento.

### **5.1. CONCEITO DE MERCADORIA**

O ICMS-Mercadoria é definido pela Constituição como um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Este é o seu aspecto material, assim, temos três conceitos chaves: “operação”, “mercadoria” e “circulação”.

No presente trabalho, o conceito a ser mais aprofundado será o de circulação e suas possíveis concepções adentrando ao caso em tela.

Não obstante, de forma ainda que diminuta, faz sentido ventilar o debate acerca dos termos 'operação' e 'mercadorias' e seus aspectos constitucionais, uma vez que é uma parte significativa do debate em comento.

Sobre o conceito de mercadoria, o grande debate reside na exigência ou não de corporeidade. Paulo de Barros Carvalho define a corporeidade como um requisito essencial, como leciona:

O étimo do termo "mercadoria" está no latim *mercatura*, significando tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda, isto é, o que se comprou para pôr à venda. Evoluiu de *merx*, *mercis* (sobretudo no plural: *merces*, *mercium*), referindo-se ao que é objeto de comércio, adquirindo, na atualidade, o sentido de qualquer objeto natural ou manufaturado que se possa trocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico, reúna outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio. Não se presta ao vocábulo para designar, nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio (CARVALHO, 2015, p.648)

Não obstante, existem doutrinas diversas que aduzem que a Constituição Federal não conceituou mercadoria como um termo intrínseco à corporeidade, mas que trata-se de uma definição que ainda pode recepcionar uma certa mudança de paradigmas no decorrer dos anos encontrando inclusive lastro em decisões do Supremo Tribunal Federal. É o que dizem Lucas Bevilacqua e Carlos Otávio Ferreira de Almeida "ao atribuir as competências tributárias aos Estados e ao Distrito Federal, a Constituição não estabeleceu um conceito, mas apenas realizou mera aproximação tipológica do objeto mercadorias e de sua respectiva circulação" (ALMEIDA; BEVILACQUA, 2018, p.339-357)

A divergência de entendimentos quanto a corporeidade da mercadoria advém de uma diferença temporal, qual seja, dos conceitos de ICM e de ICMS tratados nas diferentes constituições federais, sendo o segundo tributo uma criação da Constituição Federal de 1988.

Cabe ainda frisar que a antiga Constituição tributava apenas as mercadorias corpóreas ao passo em que a CF/88 inovou trazendo em seu bojo a energia elétrica enquanto um bem passível de tributação pelo ICMS.

Kiyoshi Harada ilustra a diferença entre um mero bem corpóreo e o conceito de mercadorias como sendo apenas uma diferença quanto à destinação, não existindo diferença do ponto de vista substancial (HARADA, 2017, p. 46). Ou seja, para o legislador, apenas importará o ato da mercancia de forma a entender se cabe ou não

a incidência de ICMS, assim, a partir da Carta Magna, bens não-corpóreos foram integrados ao rol de possíveis tributações do ICMS.

A irrelevância de uma corporeidade também foi trazida pelo Ministro Nelson Jobim em seu voto na ADI 1945/MT, sobre incidência de ICMS em softwares:

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 revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e do 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 tangível, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária. (BRASIL, 2021, p.18)

Ademais, ainda que alguns doutrinadores possam vir a datar um caráter corpóreo para mercadorias, o Constituinte entendeu de forma diversa. A Constituição Federal através do seu art. 155, §3º estabeleceu que a energia elétrica, um bem de natureza evidentemente incorpórea, seria uma mercadoria para fins de incidência de ICMS (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Portanto, trata-se de um argumento que fortalece a possibilidade de mercadorias incorpóreas para fins de ICMS/Mercadoria, pois seria um reconhecimento da própria Lei Maior, a Constituição Federal de 1988, de que existe essa possibilidade.

É claro que, quem não concordar com tal assertiva pode ressaltar que se trataria de uma exceção prevista pelo legislador, uma vez que existem diversas outras exceções no bojo da Carta Cidadã, como por exemplo o próprio ICMS para comunicação ou para transporte interestadual, que tratam de situações que são, via de regra, fatos geradores do Imposto Sobre Serviços.

Não obstante, ainda assim, permanece a máxima de que mercadoria seria o bem móvel submetido à mercancia, ou seja, aquele que é intencionalmente colocado em um contexto comercial circulatório (COELHO, 2020, p. 602), uma situação que advém do próprio Código Comercial, uma vez que inexistente menção expressa a corporeidade da coisa mercante na Constituição Federal de 1988.

Contudo, importante frisar que a Lei Complementar n. 87/1996, a Lei Kandir, em seu art. 4º preenche este vácuo ao destacar o contribuinte do ICMS.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996, n.p.)

Portanto, o legislador de forma indireta definiu o que é finalidade comercial a partir deste comando, podendo ser uma das seguintes hipóteses: 1) ou ela é mero exemplar de operações que se dão com frequência; 2) ou ela, embora singular no tempo, envolve considerável montante de produtos. (COELHO, 2020, p. 602).

Sasha Calmon Coelho, oportunamente, enfrenta ainda a questão da necessidade de corporeidade para que o bem fosse destinado à mercancia. A autora, de forma cabal, suscita que trata-se de um sentimento ultrapassado e já superado nos tribunais superiores.

À guisa de conclusão, impende ressaltar que por muito tempo o STF consignou ser necessário fosse corpóreo o bem destinado à mercancia para que pudesse ser tido por mercadoria e, assim, ter sua respectiva operação de circulação sujeita ao ICMS. Todavia, no ano de 2010, apreciando a MC-ADI nº 1.945/MT, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJe 14.03.2011, decidiu a Suprema Corte que o tributo poderia incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados – isto é, bens incorpóreos. Restou dito, naquela oportunidade: “o Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas ” (grifo nosso), o que nos sinaliza uma mudança do entendimento pretoriano. (COELHO, 2020. p. 602).

De tal sorte, considerando o objeto hipotético da presente monografia, faz sentido apreciar que o fato de os itens virtuais não serem dotados de *corpus* ou de um correspondente físico na vida real não impede que estes possam ser considerados mercadoria.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo dispõem que este conceito de mercadoria foi ampliado pela Constituição Federal lembrando que “ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrando no espectro mercantil (art. 155, §3º, CF)” (PAULSEN, 2012, p. 344).

Neste sentido, a principal controvérsia a ser abordada nesta pesquisa será referente à existência ou não do critério material de ‘circulação’ nos termos da legislação tributária nacional assim como o seu conceito e evolução histórica em um

macroambiente tecnológico, considerando também a diversa jurisprudência sobre o tema, conforme seguirão os próximos capítulos.

## 5.2. CONCEITO DE OPERAÇÃO

Operação, conforme convencionado nos sistemas jurídicos, é, propriamente, a realização de negócios comerciais. Indica, assim, o resultado ou o efeito do ato mercantil, sendo, por vezes, empregado no mesmo sentido de transação. E isto porque a operação, em verdade, resulta num ajuste, numa combinação, numa convenção e num contrato. (SILVA, 2014, p. 1494)

Mais especificamente no sentido de Direito Tributário, o conceito 'operação' é aquele que representa os atos praticados em sequência que irão levar ao resultado final da circulação de mercadorias.

Para Hugo de Brito, trata o vocábulo "operação" sem dúvida do contrato de compra e venda, mas ainda ressalta que o legislador constituinte ao utilizar-se da ideia de "operações relativas à circulação de mercadorias" entendeu que seriam todos aqueles atos, contratos e negócios que são usualmente praticados na atividade empresarial com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, desde a sua produção até o consumo final (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 375-376).

Assim, novamente retomando o caso objeto do estudo atual, nos termos do vocábulo operação, não haveria diretamente o que se falar em um contrato de compra e venda, porém em uma abstração, caso existisse, seria todo o processo que seria tomado desde a criação do software pelo desenvolvedor até a disponibilização da venda do item virtual pelo usuário do videogame.

Evidentemente, o caráter mercantil da operação deve ser sempre destacado, vide inclusive decisão prévia do Supremo Tribunal Federal que consagrou que

[...] o perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência da operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial (BRASIL, 2011, p.01).

Assim, não há dúvidas de que a vinculação de uma circulação é imprescindível para uma possível incidência de ICMS sobre uma operação, pois o

imposto apenas incidirá, via de regra, em atos que impliquem mudança da propriedade das mercadorias dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor (CASTRO, 2015, p. 613).

De tal sorte, o próximo capítulo, cujo estudo é mais aprofundado sobre a existência ou não de circulação no caso hipotético, será o pilar do presente estudo e o fundamento principal para que se entenda se existe ou não a incidência de ICMS sobre a comercialização de itens virtuais.

### 5.3. CONCEITO DE CIRCULAÇÃO

Antes de adentrar à discussão acerca do critério material de circulação e suas nuances, é imperioso relembrar o objeto hipotético da presente monografia.

Trata-se de uma discussão envolvendo itens virtuais dentro de um jogo, os quais são disponibilizados através de códigos executáveis dentro de um código-fonte, em termos de ciência da computação, que são reconhecidos no ordenamento jurídico como Softwares, nos termos da própria legislação específica, são protegidos pela lei de Direitos Autorais, somente podendo ser objeto de uma transação a partir da sua disponibilização para usuários por meio de contratos de licença de uso para os jogadores.

Assim, nos moldes da transação e da natureza jurídica do próprio objeto, pode-se inferir que inexistente uma transferência de propriedade ou domínio acerca da coisa, conforme foi objeto de análise em capítulos anteriores.

Avançamos portanto para a análise do conceito de circulação de mercadorias.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas (COELHO, 2020, p. 396).

Assim, não é forçoso entender que a Circulação de que trata o ICMS tem um caráter também econômico, porém é necessário entender o que existe por trás do conceito de circulação para fins de tributação.

Nessa senda, existem algumas possíveis abordagens quanto ao conceito de circulação para fins de incidência do ICMS, das quais se destacam a circulação econômica, a circulação física e a circulação jurídica.

Quanto ao sentido de circulação econômica, trata-se de uma lógica que compreende a movimentação que envolve atores econômicos dentro de uma relação comercial, vide o exposto por Sacha Calmon.

Nesse caso, a circulação estaria presente no momento em que há o impulso econômico, ou na hipótese em tela, no momento em que existe o pagamento do preço pelo usuário em troca do bem virtual.

Quanto à circulação física, esta seria compreendida como a mera saída da mercadoria do seu estabelecimento, como por exemplo a de um automóvel de uma concessionária.

Em jurisprudência de outras épocas e outras Constituições, foi sedimentado o entendimento de que esta seria o suficiente para gerar a incidência do imposto, vide Rubens Gomes de Souza, relator da Comissão da Reforma tributária, que entendia como fato gerador do então ICM: “a saída física da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade” (BRASIL, 1966, p. 48).

Contudo, é quase pleonástico afirmar que esta posição foi superada com o advento da Constituição Federal de 1988 foi superado. Não bastava mais que houvesse um deslocamento físico, mas sim uma movimentação relevante no quesito mercantil, nos termos comerciais.

É o que afirma Kiyoshi Harada:

Apesar de o texto constitucional vigente não mais fazer referência a operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por “produtores, industriais e comerciantes”, o caráter mercantil do imposto ficou evidenciado pela expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, só são relevantes juridicamente as operações que digam respeito à “circulação de mercadorias”, e não qualquer operação que implique, por exemplo, mero deslocamento físico da mercadoria. Circulação de algo objeto de comércio (mercadoria) só pode ser aquela que implica transferência de sua propriedade ou posse. Dizer que uma mercadoria circula quando se desloca de um lugar para outro de um estabelecimento comercial ou industrial do mesmo titular é o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando alguém muda esse dinheiro do bolso esquerdo para o seu bolso direito. (HARADA, 2017, p. 48).

Edvaldo Brito observa a importância de se analisar a importância do ponto de vista mercantil para a operação e não apenas a sua saída física:

[...] há de ser fato gerador do ICMS aquele acontecimento volitivo propulsor de uma operação mercantil que, em regra, é uma saída física de mercadoria

de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor com a intenção de passá-la à disposição de outra pessoa. A categoria, supraidenticada, decorre do conceito formulado pela norma constitucional que debuxa a hipótese desse fato gerador, dando ao seu elemento material a natureza de operação mercantil. Portanto, qualquer ato jurídico que não se enquadrar como tal categoria não operará os efeitos de fato gerador do ICMS (BRITO, 1996, p. 49).

Neste sentido, verifica-se ainda o pensamento de Hugo de Brito Machado, o qual entende pela necessidade irretratável da circulação que enseja a incidência do ICMS não ser meramente física, mas a de movimentação econômica (MACHADO, 2015, p.295).

Não é mais necessária apenas a saída física da mercadoria para que se possa configurar a hipótese do tributo. Com o advento da Constituição Federal de 88 que utilizou-se da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, tornou-se claro que este conceito iria abranger toda a importância econômica relevante para o Direito Tributário, o que inclusive poderia significar uma tributação de *software*.

Ricardo Lôbo Torres ainda exemplifica que a relação entre industriais e comerciantes que promovem remessas de mercadorias uns para os outros de seus respectivos estabelecimentos. Neste caso, não haveria circulação justamente pela falta de impulso econômico ou da própria finalidade mercantil (TORRES, 2011, p. 388).

Ademais, a única interpretação possível que abarque os critérios do imposto, principalmente quanto aos seus critérios comerciais de mercancia, não há outra hipótese a ser orientada para a incidência de ICMS senão a da circulação jurídica, conceituada como as saídas de bens com transferência de sua propriedade ou posse (HARADA, 2017, p. 36).

Essa lógica ainda é corroborada pelo próprio enunciado n. 573 da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que preceitua que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato” (BRASIL, 1976, n.p.).

Embora o enunciado diga respeito a um caso concreto, a *ratio decidendi* a ser extraída é justamente a citada por Lôbo Torres ao passo em que a suprema corte pátria entende e firma de forma vinculante a ideia de que para que se possa tributar

uma circulação, deverá existir uma cessão de disponibilidade e uma mudança de domínio.

Imperioso lembrar, porém, que no caso objeto de estudo desta monografia, trata-se da comercialização de objetos virtuais que existem apenas dentro de um universo virtual que sempre estará sob posse de um desenvolvedor.

Destarte, infere-se como imprescindível a circulação jurídica do bem para fins de incidência do ICMS, sob o cotejo do Supremo Tribunal Federal, não bastará o mero deslocamento físico. (CASTRO, 2015, p. 619).

Vejam os precedentes assertivos sobre tal premissa, julgados do STJ que decidem acerca da não-incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre operação em que veículo alienado por agência de automóveis teve seu uso consignado pelo proprietário:

ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DE VEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. **Constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS.** Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, v.g.), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço de intermediação contratado. 5. Recurso especial não provido. (BRASIL, 2013, n.p., grifos do autor)

Luciano Garcia Miguel e Ivan Ozawa Ozai ainda destacam que enquanto a titularidade dos bens representa o regime jurídico civil que tutela os direitos sobre a coisa, o ICMS incide sobre o fenômeno da circulação de outro modo, paralelo e não excludente (MIGUEL; OZAI, 2016, p. 31).

Assim, frisa-se que a circulação é necessária, mas torna-se claro ao observar a doutrina que para o critério econômico não é a característica ideal e o ponto suficiente para conceituar a ideia de circulação para fins de ICMS.

A circulação jurídica trata-se de um critério, de fato, imprescindível para a caracterização da relação jurídica comercial que é objeto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Desta maneira, ratifica-se o que já é um entendimento consolidado e convencionado na maior parte da doutrina e na jurisprudência: a ideia de que a circulação deverá ser jurídica.

Corroborando com tal entendimento Alexandre Mazza, que preceitua que:

O primeiro elemento integrante do fato gerador do ICMS é o conceito de “circulação”. Entretanto, para que o imposto seja devido a mercadoria deve circular juridicamente, não bastando sua mera circulação física. Isso quer dizer que é necessária a mudança de propriedade da mercadoria, sua tradição (circulação em sentido jurídico), para que incida o ICMS, sendo indevido o imposto no caso de simples transporte do item sem mudança de titularidade (circulação em sentido físico) (MAZZA, 2019, p. 681).

A súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça se atenta a tal critério ao dispor que deve existir uma mudança de propriedade, ou seja, operação em que se mude a titularidade do bem, para a incidência de ICMS: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (BRASIL, 1996, p.03).

No Recurso Extraordinário sobre o arrendamento mercantil internacional, o Supremo Tribunal Federal ainda corroborou com este entendimento em situações que não existe uma mudança de titularidade do bem:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 2. A alínea “a” do inciso IX do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, **faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).[...]**4. Deveras, **não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. [...]** (BRASIL, 2014, n. p., grifos do autor)

Assim, para que exista uma circulação jurídica, é necessário segundo Tartuce a tradição, pois “a tradição é condição de eficácia do negócio jurídico, sendo assim bastante para que o negócio gere seu efeito de obtenção da propriedade de bem móvel” (TARTUCE, 2019, p.145).

Em complemento, Orlando Gomes ainda adiciona requisitos para tal tradição “i) que o *tradens* tenha qualidade para transmitir ao *accipiens* o domínio da coisa; ii) que transmitente e adquirente estejam de acordo com a transferência da propriedade; iii) que a posse da coisa alienada seja transferida.” (GOMES, 2007, p.207)

Ademais, quanto a questão da disponibilidade, nos termos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (ATALIBA; GIARDINO, 1983, p. 111).

Isso posto, não há o que se falar em uma cessão de direito de uso caso existam tais elementos, uma vez que como pontua Carrazza:

É que na cessão do direito de uso de software inexistente operação mercantil, isto é, não há transferência da titularidade de qualquer mercadoria; mas, pelo contrário – permitimo-nos insistir - , mera cessão de direitos.[...]e, nessa medida, não está juridicamente vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso. Noutras palavras: porque bem imaterial, não pode ser colocado no processo de circulação mercantil. (CARRAZA, 2002, p. 169).

Ainda neste sentido, lembrando a ponderação acerca da espécie contratual que veste a transação de itens virtuais, pontua Fábio Ulhôa Coelho:

Não se confunde com a cessão de direitos autorais, em que o titular da propriedade intelectual referente ao software (cedente) transmite-se a outrem (cessionário, mediante remuneração, deixando de ser, assim, o proprietário). [...] O contrato pelo qual uma pessoa física ou jurídica fica legitimamente autorizada a usar programa de computador [...] é licença de uso. Quando o consumidor “adquire”, no mercado, o software de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos (COELHO, 2012, p. 413).

No caso de contratos de licença de uso, o julgamento recente do STF, na ADI 1945, o qual será mais bem destrinchado no próximo capítulo deste trabalho, tem como tese principal a incidência de ISS, conforme explicado em voto do ministro-relator Dias Toffoli “O simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS”. (BRASIL, 2021, p.33).

O ministro em seu voto se refere a Lei Complementar nº 116/2003 que institui o ISS e tem no item 1.05 da sua lista anexa o item “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

Portanto, há o que se pensar de uma forma constitucional, ao verificar o conflito de interesses entre entes federativos e a instituição dos seus principais tributos sobre consumo, o ISS para os Municípios e o ICMS para os Estados e de uma forma infraconstitucional ao entender tipos ou conceitos que foram trazidos pela Constituição Federal para reger a competência tributária dos próprios entes federativos, além de buscar entender qual é o tributo que melhor se adequa na compreensão dos bens da vida relatados.

No mais, repisa-se o entendimento de Paulo de Barros acerca do conceito de regra-matriz, que é visualizado como a ideia de que para ocorrer a subsunção de uma realidade à norma abstrata, é necessário que o fato guarde absoluta identidade com todos os critérios estabelecidos na regra matriz de incidência, devendo ser afastada qualquer hipótese presuntiva (CARVALHO, 2015, p. 329).

Assim, antes que sejam tomadas quaisquer decisões acerca da ocorrência ou não do fato gerador do ICMS no que diz respeito aos itens virtuais subscritos aos *softwares*, deve-se entender que a disponibilidade fruto de uma circulação jurídica com a consequente transferência de domínio/propriedade é uma *conditio sine qua non* para que seja efetivado o critério material do imposto em questão.

Contudo, não há o que se falar nesse direito à propriedade, uma vez que, como já mencionado em capítulos anteriores, o acesso ao código executável que lhe entrega uma vantagem na utilização do código-fonte é apenas uma vantagem temporária que permite ao usuário o gozo de alguns benefícios ao utilizar do código fonte. Em termos de *videogames*, se trata de um acesso ao mesmo servidor, porém com uma abordagem e uma forma diferente, característica das vantagens apropriadas pelos jogadores que são consequência da obtenção de vantagens pagas em sistemas eletrônicos.

Destarte, pela própria natureza dos itens virtuais, a tese mais plausível para avaliar a hipótese em tela seria a de que não há a possibilidade de circulação jurídica, uma vez que o item virtual, conforme destrinchado nos primeiros capítulos deste trabalho de conclusão de curso, via de regra, jamais deixa os servidores da empresa desenvolvedora, uma vez que este integra o sistema de programação dos códigos-fontes sendo apenas um tipo de cessão de acesso para um *software* a partir de um

código-executável através de uma transação que não diz respeito à transferência de propriedade.

Não havendo essa circulação jurídica, o aspecto material do ICMS não será cumprido, sendo inviável o enquadramento das transações envolvendo softwares no fato gerador inexistindo a subsunção do fato a norma e, conseqüentemente, sendo impossível a tributação.

## **6 DOS EFEITOS ADVINDOS DO RE 176.626-3 E DAS ADI'S 5659 E 1945 SOBRE AS OPERAÇÕES QUE ENVOLVEM SOFTWARES E A CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL**

Noutro giro, ainda que se possam existir diversas vertentes e posicionamentos acerca da possibilidade ou não de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para que se compreenda a questão de uma forma cabal no sentido prático, é imprescindível observar a evolução jurisprudencial nacional.

Em verdade, a dissidência a respeito da tributação de softwares foi objeto recente de avanços paradigmáticos no bojo da Suprema Corte brasileira, afinal, ocorreu em fevereiro de 2021 a decisão definitiva acerca da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) 1945, um remédio processual que perdurou sem uma decisão final por mais de vinte anos no judiciário brasileiro.

Contudo, antes de enfrentar o teor do julgamento da famigerada ADI 1945, é imprescindível entender a evolução jurisprudencial acerca da conflituosa tributação sobre os softwares, afinal, como já foi objeto de reflexão nos primeiros dois capítulos, o objeto hipotético nuclear da presente monografia se trata de um elemento acessório para um software, destarte, quaisquer decisões de teor fiscal que tenham como pedido ou causa de pedir questões referentes aos programas de computador, serão consideravelmente relevantes para a compreensão final acerca da tributação incidente sobre operações que decorram destes itens virtuais.

Historicamente, como já mencionado em tópicos pregressos, o primeiro enfrentamento do Poder Judiciário em relação aos programas de computador teve espaço no Recurso Extraordinário n. 176.626, ementado da seguinte maneira:

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não

resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (BRASIL, 1998b, p.01).

Como já adiantado, trata-se de um entendimento jurisprudencial que, através de precedente, consolidou duas figuras divergentes acerca do software com naturezas jurídicas distintas e que trouxeram visões tributárias diversas.

O julgador, em uma perspectiva noventista acerca do tema, entende que existem softwares de prateleira e softwares de encomenda e, nesse diapasão, cada uma das transações envolvendo-os seria fato gerador de um tributo distinto.

O primeiro deles, *softwares* de prateleira, são aqueles "standard", ou seja, aqueles tipos de programas de computador prontos para consumo na imediata compra.

Nos termos do ministro relator no Recurso Extraordinário em comento, trata-se daquelas cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, por isso seriam aqueles encontrados nas prateleiras das grandes lojas através de suportes físicos, como por exemplo disquetes ou CD-ROMs (BRASIL, 1998b, p. 14).

Mais especificamente, o precedente faz menção ao autor Rui Saavedra para explicar o conceito levantado através da definição deste dos "programas *standard*":

[...] constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular" (SAAVEDRA, 1998, p. 29).

Em outras palavras, o que se existe é uma produção massificada de produtos que, no entendimento do julgador do RE 176626-3, criaria um sistema mercantil na distribuição do mesmo através do qual o cliente adquiriria as "manifestações físicas" (BRASIL, 1998b).

Noutro giro, estaria justificada a incidência de ICMS, uma vez que o foco da fiscalização tributária não seria o software em si, mas o seu corpo mecânico, cuja

propriedade seria adquirida normalmente através de contratos de compra e venda cumprindo assim com todo o aspecto material do ICMS, afinal se trataria de uma circulação jurídica de um bem com caráter de mercadoria.

É pleonástico afirmar que este conceito não é o suficiente para compreender a natureza da tributação sobre os itens virtuais que apenas existem dentro dos programas de computador, portanto, este conceito sugerido no Recurso Extraordinário em tela não bastaria para uma análise sistêmica do presente trabalho.

Ademais, o segundo conceito levantado pelo relator do Recurso Extraordinário 176626-3 de São Paulo é a ideia de “software por encomenda”, qual seja, aquele programa que é desenvolvido do zero com a exata finalidade de atender às necessidades específicas de um usuário (BRASIL, 1998b).

Importante, porém, não confundir os programas por encomenda com o modelo de negócios de SaaS, ou *Software as a Service*, ou em português, *software* como um serviço, um tipo de transação que envolve programas de computador como uma prestação de uma atividade.

Em termos de ciência da computação, o SaaS é um software não instalado na infraestrutura do cliente, mas utilizado através da Internet sendo pago de acordo com tempo de utilização ou volume, por demanda (CAMBIUCCI, 2009).

De forma completamente diversa, os softwares por encomenda são mais um fruto de uma prestação de serviços do que o serviço em si, como escreve Saveedra:

Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "programas aplicativos", que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os "programas standard"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas. (SAVEEDRA, 1998, p.30).

A segunda hipótese conceitual se trata de uma clara visualização de serviço, inclusive a lista anexa da Lei Complementar 116/2003, legislação infraconstitucional que regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tributo cujo fato gerador é a obrigação de fazer, prevê a personalização de softwares em moldes idênticos ao disposto no parágrafo anterior, vide o seu item 1.04: “Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da

arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres” (BRASIL, 2003, n.p.).

Contudo, em que pese exista uma perspectiva mais moderna acerca da atual realidade dos programas de computador, ainda assim não se trata de uma definição acertada para englobar a inteireza do presente debate, pois os itens digitais como descrito na situação-problema da monografia não são personalizados.

Muito pelo contrário, os exemplos mencionados de bens virtuais são facilmente replicáveis em lojas on-line e transacionados a todo momento e em larga escala para um sem-número de usuários que buscam gozar desses benefícios dentro de um sistema eletrônico.

De tal sorte, o Recurso Extraordinário de 1998 é demasiado ultrapassado para que seja compreendida a situação hipotética, o que é compreensível uma vez que nem o legislador e nem o julgador poderiam prever o avanço tecnológico atual.

No presente, os programas de computador muito raramente se hospedam em suportes físicos como CD-ROMs e disquetes. Em verdade, trata-se de uma tecnologia ultrapassada, já que grandes desenvolvedores de *software* atualmente, além de seus enormes servidores, tem como espaço para compartilhamento e utilização de ambientes virtuais as “nuvens”, ou “*cloud computing*”.

Sobre esse tipo de tecnologia, é um novo modelo de computação que permite ao usuário final acessar uma grande quantidade de aplicações e serviços em qualquer lugar e independente da plataforma, bastando para isso ter um terminal conectado à “nuvem” (SILVA, 2010, p. 15).

É certo, portanto, que para definir a tributação devida, a jurisprudência necessitou avançar o seu entendimento não apenas de forma jurídica mas também tecnológica para compreender o fenômeno dos *softwares*.

É com este contexto que foram propostas as Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADI's) 1945 e 5659, sendo a primeira ajuizada contra a Lei nº. 7.098/98 do Mato Grosso com previsão de tributação estadual de programas de computador, que consolida normas referentes ao ICMS e a segunda em face do Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais e outros diplomas legais.

Tratam-se de dois processos judiciais que tinham como objetivo questionar a incidência de ICMS sobre os itens digitais, uma vez que diferentemente do objeto do Recurso Extraordinário destrinchado acima, a realidade dos programas de computador atualmente é muito mais sobre compartilhamento de dados em nuvem e muito menos apegada aos suportes físicos como CD's e disquetes, estruturas essas que motivaram o Supremo Tribunal Federal em sua decisão que separou dois tipos de *softwares* para duas tributações diferentes.

Ambas as ADI's foram decididas de forma conjunta no julgamento da corte superior em fevereiro de 2021, este ementado da seguinte forma:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc.). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão (BRASIL, 2021, p.01).

É simples extrair, a partir do excerto acima, o entendimento esculpido pelos julgadores que a tese acolhida pelo Tribunal adotou a interpretação de que as transações dos softwares seriam, por direito, fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Não obstante, considerando que o presente estudo visa entender a possibilidade ou não de incidência do ICMS, faz-se necessária a observação dos critérios pelos quais a tese vencedora rechaçou a incidência do tributo.

*Ab initio*, é importante ressaltar que a tese vencedora foi do ministro Edson Fachin, o qual realizou uma análise sistêmica acerca da tributação de softwares.

Foi apontado pelo ministro que a legislação objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade preconizava a incidência de ICMS sobre operações com *softwares*, ainda que realizadas por transferências de dados.

Discute-se a validade da incidência de ICMS sobre os negócios jurídicos realizados com programa de computador (software), tendo em vista a matriz constitucional do imposto (BRASIL, 2021, p. 71).

Assim, existem quatro grandes argumentos que alcançam a (im)possibilidade de tributação do ICMS, quais sejam, i) um Estado criar uma previsão de hipótese de incidência através de lei estadual; ii) uma tributação de ICMS sobre um fato gerador já previsto na Lei Complementar 115/03; iii) a ideia de que um software, por ser um bem abstrato intangível e incorpóreo, não poderia ter natureza de mercadoria ou de propriedade intelectual; e por fim, iv: não poderia existir circulação na operação com software, tendo em vista que sua aquisição não caracterizaria uma operação de compra e venda, mas simplesmente um licenciamento ou cessão de uso, logo, a disponibilização eletrônica de dados (download ou streaming) é incompatível com qualquer característica de efetiva circulação, no sentido ventilado em tópicos anteriores da presente monografia como a certa transferência da propriedade.

Considerando o recorte hipotético neste trabalho, faz-se necessário um maior aprofundamento nos argumentos trazidos no bojo da decisão acerca do último item destacado acima para se discutir a existência ou não da argumentada circulação jurídica.

Foi frisado na jurisprudência anterior que a atração do ICMS para a comercialização de softwares se daria unicamente em razão do bem corpóreo, o *corpus mechanicum* no qual o programa de computador estaria armazenado e, citando a doutrina de Rui Saveedra, o direito sobre o software enquanto imaterial deveria ser exclusivo para aqueles que o criaram através do Direito Autoral sobre propriedades intelectuais.

Contudo, no avanço da ADI 1945, foi observado que existiria a possibilidade de incidência do ICMS sobre *softwares* comercializados através de transferência de dados. Foi entendimento do Ministro Nelson Jobim, em um dos inúmeros votos proferidos no longo julgamento da lide balizada, que a difusão da internet tornou a operação independente da aquisição física. (BRASIL, 2021, p. 75). O então ministro Ayres Britto, assim como o Min. Gilmar Mendes, também entenderam que a interpretação da Constituição Federal poderia mudar por uma alteração na realidade, uma “internetização” da vida, o que mudou a característica dos negócios, podendo inclusive dar um novo sentido para o conceito de ‘circulação’.

Foi vencido, portanto, na ADI 1945, a noção de que o ICMS apenas poderia incidir sobre cópias produzidas em série e comercializadas em varejo, sem abranger

o licenciamento ou cessão de uso. Foram votos vencidos os ministros Octavio Galiotti, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Assim, até o julgamento final, proferido em fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal enquanto colegiado, não enxergava obstáculo constitucional na incidência de ICMS sobre comercialização de softwares, sejam de prateleira com suportes tangíveis, sejam os comercializados através de *download* ou transferência eletrônica de dados.

Nesse sentido, foi interpretada pela corte a possibilidade do Estado de Minas Gerais, objeto de um dos casos paradigmas, tributar o valor do suporte físico ou informático dos softwares, informação essa encontrada no Decreto nº 43.080/020 do Regimento do ICMS de Minas Gerais.

Retomando o presente, o Ministro-Relator Edson Fachin, autor do voto vencedor, entendeu que a distinção tradicional entre os softwares de prateleira e os softwares por encomenda adotada pelo STF após o julgamento do RE 176626-3 não seria mais o suficiente para que se defina a competência de tributar as operações envolvendo softwares, considerando os avanços tecnológicos e normativos.

Justifica o julgador através da argumentação de que o Supremo Tribunal Federal tem decidido por superar a divergência entre obrigação de fazer e obrigação de dar ao perceber a existência de contratos complexos, como por exemplo o leasing financeiro e os contratos de franquia.

Assim, não existe uma perspectiva simplista ao encarar que o mercado de softwares atualmente é quase que em sua inteireza oferecido para o consumidor final através de lojas virtuais, downloads e em nuvens, independentemente de serem customizáveis ou não.

É uma linha de raciocínio que vai ao encontro dos itens virtuais que são a *ratio* desta monografia, uma vez que se trata de programas de computador acessórios dentro de um universo de transações exclusivamente virtuais.

Ademais, o Ministro Relator ainda faz um levantamento de Direito Comparado, mais especificamente com o IVA da União Europeia, que em sua legislação comum dispunha que o fato gerador de entrega de bem seria a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário e que serviços seriam as prestações que não constituíssem uma entrega de bens.

Na Constituição Federal brasileira inexistente uma vedação expressa quanto a essa divisão entre serviços e circulação de mercadorias, não obstante, no julgado são elencadas algumas formas de definir a incidência ou não de ICMS.

A primeira delas é a função da Lei Complementar de, dentro de suas atribuições sob a teoria tríplice, ter o condão de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vide o art. 146, I, da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, o mero fato de existir uma previsão na LC 116/03 da operação envolvendo softwares, como disposto acima, no subitem 1.05, qual seja o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (BRASIL, 2003).

Conforme destacado nos primeiros capítulos deste trabalho, os programas de computador gozam da proteção conferida pela Lei 9.609/98, o Ministro-Relator destaca essa faceta da natureza jurídica do software ao relembrar que este é obra resultante do intelecto humano (BRASIL, 2021, p. 89).

Ademais, relevante rememorar que a legislação é expressa ainda ao destacar que o uso dos programas de computador serão objeto de contratos de licença.

A *ratio decidendi* do precedente torna claro que essa base produtiva no engenho humano é uma característica fundamental do software e, portanto, não há como ser um traço afastado, independentemente da replicação em massa com finalidade de comercialização com usuários.

Assim, o que se existe em casos como o utilizado como parâmetro basilar nesta reflexão, no entender do voto vencedor da ADI 1945/MT é uma operação complexa que envolve, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer presente em esforços intelectuais, inclusive com disponibilização de atualizações tecnológicas e outras funcionalidades (BRASIL, 2021, p. 93).

É conclusão lógica que, sob perspectiva do julgamento paradigma, não existe uma transferência de propriedade, doravante não existindo uma circulação jurídica, elemento que integra o critério material do ICMS.

Destarte, por se tratar de uma definição prevista no fato gerador do ISSQN, conforme aduzido na referente Lei Complementar, se percebe um modelo de

Software-as-a-Service (SaaS), caracterizado pelo acesso direto dos programas de computador conforme disponibilizado pelo fornecedor na internet.

Novamente o disposto pelo julgador no bojo da ADI 1945 se encaixa perfeitamente com a situação trazida à baila ao, em análise do fato gerador do ISSQN, perceber que nunca existirá uma transferência total de propriedade, pois as empresas desenvolvedoras dos programas de computador sempre estarão vinculadas ao software através de operações complexas, vide trecho do acórdão:

**Perceba-se, além do mais, que as empresas como as citadas têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação. Todas essas ações necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação. Não se diga que se tem aqui 'serviços prestados a si mesmo'. A situação não se equipara ao clássico exemplo do barbeiro que corta sua própria barba. Com efeito, as mencionadas ações/serviços se voltam, ao cabo, aos usuários da computação em nuvem, sujeitos que não se confundem com aquelas empresas. Não há dúvida, assim, de que existe, nesse modelo de computação, obrigações de fazer em favor do usuário. Note-se que, mesmo na hipótese de a computação em nuvem envolver um software padronizado, ainda há os citados serviços prestados em favor do usuário, de modo a atrair a incidência do ISS sobre eles. Pode-se visualizar aqui, também, a existência de operação complexa, de modo análogo às situações mencionadas nos itens anteriores deste voto. (BRASIL, 2021, p. 98, grifos no original).**

Por fim, prevaleceu o entendimento na Suprema Corte brasileira de que o tributo correto para incidir sobre as operações que envolvem softwares é o ISS e não o ICMS.

Trata-se de um paradigma imprescindível para a compreensão, não apenas dos programas de computador, mas da própria economia digital, uma vez que envolveu no debate conceitos-chave como os de corporeidade de mercadorias, ocorrência da circulação jurídica em contratos de licença de uso ou compra e venda e o avanço da tecnologia enquanto prestação de serviços.

Noutro giro, quanto ao questionamento hipotético inicial, além de todos os argumentos ventilados em capítulos antecedentes, torna-se mais clara a conclusão de que é juridicamente inviável a tributação de ICMS sobre os itens virtuais, uma vez que se os softwares em sentido *latu* não são alvo de incidência do imposto, não faria sentido se os itens acessórios que integram estes servidores, fossem tributados de forma diversa, considerando além de tudo o princípio da gravitação jurídica, a natureza das transações e a própria regra-matriz de incidência do ICMS.

Assim, a evolução jurisprudencial dos programas de computador parte desde o Recurso Extraordinário 176.626 para as ADINs 1945 e 5659, não apenas modificando os seus conceitos chaves no sentido jurídico, mas também tecnológico.

As afirmações tratadas como uma verdade esculpida em 1998 quando se distinguiu pela primeira vez os softwares de prateleira e os softwares de encomenda se esvaziaram com o passar dos anos ao passo em que a ciência da computação prosseguiu e se adaptou, descartando inclusive grande parte dos suportes físicos no varejo.

Tal plano fático foi ratificado no decorrer dos precedentes vislumbrados ao passo em que se verificou o melhor enquadramento possível para a tributação das operações envolvendo softwares no ordenamento pátrio como sendo o ISS, considerando o tipo de prestação que é oferecida no negócio jurídico que envolve estes bens.

Após mais de vinte anos de julgamento, portanto, foi consolidada a orientação jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Federal.

## 7 CONCLUSÃO

O tema debatido no decorrer deste trabalho de conclusão de curso é extremamente relevante para o futuro do direito tributário. Tal assertiva se justifica não apenas em relação ao exemplo de itens acessórios em jogos virtuais, modelo utilizado como base prática para o aprofundamento teórico acerca de como o direito tributário enxerga as transações realizadas em lojas virtuais envolvendo itens e objetos que existem apenas hospedados em servidores, mas mostra relevância para o sistema tributário prático por ser uma amostra do que será/é a economia virtual e a percepção e a influência que o Estado, aqui no sentido de Poder Público, tem acerca da significativa movimentação financeira.

Não é nem um pouco hiperbólico lembrar que se trata de uma indústria, no mínimo, bilionária, como apontam as notícias cada vez mais frequentes do sucesso desse tipo de negociação, vide o anúncio de lucro da Riot Games, empresa desenvolvedora do popular jogo *League of Legends*, grátis para jogar, que desde 2015 já demonstra atingir patamares altíssimos monetários contando apenas com a venda destes itens virtuais (ESPN, 2016).

Definida essa importância, foi realizada neste trabalho uma pesquisa teórico-dogmática, sendo abordados estudos de doutrinadores, jurisprudência e matéria legislativa constitucional e infraconstitucional para visualizar possíveis entendimentos acerca da incidência de ICMS sobre os itens virtuais, principalmente no que diz respeito ao paradigma hipotético de itens em jogos online.

Assim, visitando conceitos de ciência da computação, com autores como Andrew Tanenbaum e Albert Woodhull, concluiu-se que os itens em jogos virtuais são softwares aplicativos, estes com tratamento jurídico definido pela Lei n. 9609/98, a Lei do Software e seriam acessados através da cessão de códigos executáveis que forneceriam acesso para o usuário destes aplicativos.

Ademais, também foi examinado o tipo de negócio jurídico realizado entre os desenvolvedores dos programas de computador e os usuários adquirentes finais dos itens digitais e, através de um exame da legislação correlata, da melhor doutrina e dos precedentes elaborados pelos tribunais superiores, foi observada que a melhor

espécie contratual não seria a compra e venda, mas sim o licenciamento de uso, tipo de operação mais usual para a disponibilização de softwares.

Com essa base de direito privado fixada, foi encaminhada a análise da ótica tributária e dos termos que envolvem o aspecto material do ICMS para que se chegue em uma conclusão sobre se este seria cabível para as operações em tela. Não obstante, fez-se necessária uma digressão hermenêutica de forma a entender se as nomenclaturas que integram o texto constitucional que cria o tributo seriam tipos ou conceitos.

Trata-se de uma discussão relevante uma vez que a interpretação escolhida altera o nível de discricionariedade dos agentes públicos, sendo os tipos um modelo mais aberto e conceitos uma nomenclatura pautada pela segurança jurídica. No presente trabalho, considerando a visão doutrinária e a rigidez do sistema tributário pátrio, foram considerados conceitos.

Em seguida, foi destrinchado o aspecto material do ICMS-Mercadoria, principalmente quanto a cada um dos vocábulos e seus respectivos conceitos dentro da lógica legislativa.

Foram analisados os argumentos para a possibilidade de mercadorias serem ou não corpóreas, característica que, embora secundária neste trabalho, é essencial para um debate constitucional completo, assim como a definição de 'operações'.

Ademais, foi destrinchado o conceito de circulação através da legislação e de diversos doutrinadores tributários como Roque Carrazza e até mesmo civilistas, como Flávio Tartuce e Orlando Gomes.

Com a finalidade de contextualizar a presente discussão com a jurisprudência atual, foram analisadas as ADINs 1945/MT e 5659/MG, julgadas em fevereiro de 2021, as quais tiveram como conclusão lógica vencedora a impossibilidade de incidência do ICMS sobre operações que envolvem a cessão de softwares. Como contraponto, foi destrinchado o acórdão que decidiu o RE 176626-3, paradigma anterior que entendia pela separação de tributação de softwares a depender da sua natureza, seja 'de prateleira' ou seja 'por encomenda'.

Neste sentido, as cortes superiores entenderam pela incidência do ISSQN sobre as transações que envolvem programas de computador. Destarte, embora não seja assunto tratado neste trabalho, foi uma decisão relevante para o entendimento

da tributação aqui discorrida, pois demonstra que a jurisprudência decidiu pela não incidência do ICMS.

Assim, considerando que a presente pesquisa tem como objetivo geral uma análise das operações realizadas pelas empresas que tem como atividade a comercialização de itens virtuais dentro de sistemas de *videogame* para verificar a possibilidade de incidência do ICMS a partir de uma discussão de possibilidade ou não de circulação para fins de tributação de mercadorias completamente digitais, por todos os argumentos expostos, principalmente os constitucionais, trata-se de um enquadramento tributário inviável, principalmente pela ausência de transferência de propriedade (e a conseqüente não circulação) vide o tratamento imposto pela legislação para os softwares, o modelo de transação realizado, a própria legislação infraconstitucional que institui o tributo, a adoção dos conceitos de operação de circulação de mercadorias pela Constituição Federal e a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Adriana Haack. A comercialização de software no Brasil: aspectos relevantes. *In*: BLUM, Renato Opice; BRUNO, Marcos Gomes da Silva; ABRUSIO, Juliana Canha (Coord.). **Manual de Direito Eletrônico e Internet**. São Paulo: Lex, 2006.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. *In*: FARIA, R. V., SILVEIRA, R. M., MONTEIRO, A. L. M.R.(Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 339-357.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano VII, nº 25/26, Julho/Dezembro de 1983.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12403>. Acesso em: 13 set. 2021.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 18 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 04 set. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 05 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm). Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 15 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Procuradoria-Geral da República. **Parecer Sfconst nº 380736/2019.** Ministério Público Federal, 29 nov. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2020/01/d3149ba12c3ee6ebc8b63af710cf57a0.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 1321681/DF**, Relator: Min. Benedito Gonçalves, Data de Julgamento 26 fev. 2013, T1 – Primeira Turma, Data de Publicação: 05 mar. 2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23069183/recurso-especial-resp-1321681-df-2012-0090603-4-stj/relatorio-e-voto-23069185>. Acesso em: 15 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **RESP.270/SC**, 4.<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Rel. p/ Acórdão Min. Ruy Rosado de Aguiar, j. 21.03.2000, *DJ* 25 set. 2000.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166.** Data de aprovação – sessão plenária de 14 ago.1996. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: 25 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945/MT**, Relator: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 24 fev. 2021, Data de Publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 18 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4.565/MC**, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Data do Julgamento: 07 abr. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>. Acesso em: 09 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 651703/PR**. Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 06 set.2012, Data de Publicação: DJe-183 18-09-2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 21 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE: 176626-3/SP**, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Data do Julgamento: 10 nov. 1998, Primeira Turma, Data de Publicação: Dj. 11 dez. 1998b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 10 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE: 540829/SP**, Relator: Min. Gilmar Mendes, Data do Julgamento: 11 set. 2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Dj-226 DIVULD 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342146/recurso-extraordinario-re-540829-sp-stf/inteiro-teor-159437364>. Acesso em: 13 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 573**. Data de aprovação – sessão plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: [http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_16/2121/Sumulas\\_e\\_enunciados](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2121/Sumulas_e_enunciados). Acesso 18 out. 2021.

BRITO, Edvaldo. O ICMS e a LC 87/96. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

CAMBIUCCI, Waldemir. **Uma introdução ao Software + Serviços, SaaS e SOA**. 2009. Disponível em: <http://msdn.microsoft.com/pt-br/library/dd875466.aspx>. Acesso em: 7 abr. 2021.

CARBONI, Guilherme C. **Direito de autor na multimídia**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Nosses, 2015

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2015.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito civil: direito das coisas, direito autoral**. Vol. 4. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA NETTO, José Carlos. **Direito Autoral no Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ESPN. 'League of Legends': Riot Games teve lucro de US\$ 1,6 bilhão em 2015, segundo relatório. **Jornal ESPN**, jan., 2016. Disponível em: [http://www.espn.com.br/noticia/573185\\_league-of-legends-riot-games-teve-lucro-de-us-16-bilhao-em-2015-segundo-relatorio](http://www.espn.com.br/noticia/573185_league-of-legends-riot-games-teve-lucro-de-us-16-bilhao-em-2015-segundo-relatorio). Acesso em: 13 nov. 2021.

GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. 2017. 226 f. Dissertação (Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

GOMES, Orlando. **Contratos**.. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: Contratos e atos unilaterais**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de Estilo Acadêmico**: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses. Salvador: EDUFBA, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2015.

MARANHÃO JÚNIOR, Magno de Aguiar. Jogos eletrônicos: audiovisual ou software? O ponto ótimo da exegese legal para viabilizar a implementação de políticas públicas de regulação e fomento, **Revista Âmbito Jurídico**, n. 163, ago. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/jogos-eletronicos-audiovisual-ou-software-o-ponto-otimo-da-exegese-legal-para-viabilizar-a-implementacao-de-politicas-publicas-de-regulacao-e-fomento/>. Acesso em: 12 set. 2021.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MERCADO LIVRE. **Games**. 2021. Disponível em: [https://produto.mercadolivre.com.br/MLB-1504516476-albion-online-30kk-prata-desc-onto-\\_JM#position=6&search\\_layout=grid&type=item&tracking\\_id=39220743-e3da-48df-862b-f3382375ba6a](https://produto.mercadolivre.com.br/MLB-1504516476-albion-online-30kk-prata-desc-onto-_JM#position=6&search_layout=grid&type=item&tracking_id=39220743-e3da-48df-862b-f3382375ba6a). Acesso em: 09 set. 2021.

MIGUEL, Luciano Garcia; OZAI, Ivan Ozawa. ICMS e a Tributação das Mercadorias Digitais. **Revista De Direito Tributário Contemporâneo**. Vol. 1, n. 1, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3263165>. Acesso em: 30 set. 2021.

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NAVARRO, Carlos Eduardo; XAVIER, João Vitor. Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Versão Kindle.

OLIVEIRA, André da Silva Andrino de, A Tributação do Programa de Computador padronizado. *In*: ROVER, Aires José. **Direito Sociedade e Informática: limites e perspectivas da vida digital**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA, André Luiz. **O que é Script?** 2012. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/programacao/1185-o-que-e-script-.htm>. Acesso em: 17 set. 2021.

PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 1, p. 195-216, 2016.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHREIBER, Anderson. **Manual de Direito Civil**: contemporâneo. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SILVA, Fabrício Henrique Rodrigues. **Um estudo sobre os benefícios e os riscos de segurança na utilização de Cloud Computing**. 2010. 15f. Artigo científico de conclusão de curso apresentado no Centro Universitário Augusto Motta, UNISUAM-RJ, 2010.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**: Direitos das Coisas. Vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

\_\_\_\_\_. **Direito Civil**: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie. Vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 2019

TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do direito civil**: Contratos. Vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil**: Contratos. São Paulo: Atlas, 2017.