

A GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTO E O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO A NOVAS TECNOLOGIAS
GLOBALIZATION TAX: DUTY FUNDAMENTAL TAX PAYABLE AND THE FUNDAMENTAL RIGHT OF ACCESS TO NEW TECHNOLOGIES

Carla Eugenia Caldas Barros¹

Ramon Rocha Santos²

Resumo:

Enquanto no ordenamento jurídico brasileiro, no tocante à tributação de programas de computador, se discute ainda qual a competência do Ente federativo que deverá cobrar o tributo, ou seja, ICMS ou ISS (discussão jurídica se software é mercadoria ou não), com o fenômeno da globalização tributária na economia, a discussão é outra, apesar desta perpassar em aspectos jurídicos e econômicos doutrinários idênticos. Será analisado o Convênio celebrado entre Brasil e Espanha, sobre propriedade Intelectual, o questionamento jurídico, se o software é renda auferida por licenciamento, se não age como barreira, entre brasileiros e espanhóis. Com a celebração dos Contratos Internacionais, os empresários brasileiros terão a sua disposição, instrumentos legais internacionais, a priori, uníssimos, pois, trata-se de harmonizar pluralismo jurídico, com base no método comparativo, evidenciado por meio do estudo do direito comparado de Brasil e Espanha, bem como de documentos do direito Internacional. O tributo deixa de ser encarado como uma norma de rejeição social, afeiçoando-se como um dever fundamental inerente à cidadania e decorrente da solidariedade, servindo como instrumento adequado e necessário para a tão almejada transformação social. Neste contexto, o trabalho questiona a harmonização das regras nos contratos internacionais, contratos com os grandes grupos internacionais empresariais e o relacionamento com os Estados, no caso mais específico, o Brasil, país emergente. O trabalho irá analisar, se até que ponto, as regras harmonizadoras, a política fiscal voltada para os grandes grupos econômicos não poderiam estar afetando os interesses da população brasileira no que tange à tributação (bitributação) de software. Analisará também se a tributação incidente no software age como uma barreira. E, se, os blocos regionais seria uma opção razoável para discussão de melhores cláusulas. E se a sua natureza jurídica em direito privado recairia na questão da bitributação, e, também, como estas decisões de direito econômico, direito dos negócios influenciam nas relações privadas (aquisição / licenciamento de software), ao ampliar e ou restringir o acesso a novas tecnologias. Evidencia-se verdadeiro paradoxo entre o dever fundamental de pagar imposto e o direito fundamental a acesso a novas tecnologias.

Palavras-chave: Tributação. Contratos. Política fiscal. Empresas transnacionais

Abstract:

While the Brazilian legal system, regarding the taxation of computer programs, it also discusses where the jurisdiction of the federal Ente which shall collect the tax, or ICMS or ISS (legal discussion software is good or not) with the phenomenon tax globalization in the economy, the discussion is another, although this pervade in legal and economic aspects doctrinaire identical. the Agreement concluded between Brazil and Spain on intellectual property will be considered

¹ Doutora em Direito das Relações Sociais PUC/SP, Professora da Pós Graduação em Direito da UFS.

² Mestre em Direito – Universidade Federal de Sergipe

the legal question, whether the software is income earned by licensing it does not act as a barrier between Brazilian and Spanish. With the celebration of International Contracts, Brazilian businessmen will have at their disposal, international legal instruments, a priori, in unison, therefore it is to harmonize legal pluralism, based on the comparative method, evidenced through the study of comparative law in Brazil and Spain, as well as of international law documents. The tribute is no longer seen as a rule of social rejection, afeição as a fundamental duty inherent to citizenship and resulting solidarity, serving as appropriate and necessary instrument for the much desired social transformation. In this context, the work questions the harmonization of rules on international contracts, contracts with large corporate groups and international relations with the States, in the specific case, Brazil, emerging country. The work will examine the extent to which the harmonizing rules, the fiscal policy geared to large economic groups could not be affecting the interests of the population in relation to taxation (double taxation) software. Consider also the taxation incident in the software acts as a barrier. And if the regional blocs would be a reasonable option for discussion of best terms. And if its legal status in private law would fall on the issue of double taxation, and also how these decisions of economic law, business law influence in private relationships (acquisition / software licensing), to expand and or restrict access to new technologies. Evidence is true paradox between the fundamental duty to pay tax and the fundamental right to access to new technologies.

Keywords: Taxation. Contracts. Fiscal policy. TNCs

INTRODUÇÃO

Enquanto no ordenamento jurídico brasileiro, no tocante à tributação de programas de computador, se discute ainda qual a competência do Ente federativo que deverá cobrar o tributo, ou seja, ICMS ou ISS (discussão jurídica se software é mercadoria ou não), com o fenômeno da mundialização da economia, a discussão é outra, apesar desta perpassar em aspectos jurídicos e econômicos doutrinários idênticos.

Várias indagações surgem: A pergunta que se faz é se um político pode mostrar-se preocupado quanto ao futuro econômico do Brasil, sem que ele não possa por isso querer modificar situações patrimoniais existentes? ” e “A questão que fica é até que ponto o Direito Tributário estaria apto a absorver sem modificações profundas este novo cenário de trocas econômicas trazidos com o desenvolvimento vertiginoso da tecnologia?.”

“Com a proliferação das leis e a regulamentações jurídicas, ocorre sempre a incompatibilidade de diretrizes administrativas, sempre sem técnica jurídica (...) torna impossível se verificar a obrigatoriedade e a efetividade que vinculam com natureza de ordem jurídica. A proliferação de normas dilui o efeito normativo do direito e atenua-lhe a força obrigatória.”

Até que ponto poderemos estar sujeitos á vontade mundial? Seria esta a melhor lei para a aplicação do imposto sobre software a nível internacional?

E, ao falar em software, vislumbram-se negócios transnacionais. Estamos caminhando para um direito mundial sem Estado, sem regras somente este regrado pelo mercado, pelas empresas transnacionais? Em sede de negócios transnacionais como o download de programas de software é igual em todo o mundo, ao se definir padrões iguais de recolhimento e alíquota, sem técnicas fiscais, como ficaria então a cooperação tributária entre os países? Ou o corolário o dever de pagar, recolher impostos sem a devida harmonização de interesses, é suficiente? Os filósofos que o digam.

Que a empresa enfrente este duro paradoxo da função social e o dever de recolher imposto, imposto porém justo, ideal e bem aplicado. Ressalta-se que a Constituição Federal de 1988, no tocante à principiologia que coordena as relações internacionais do Brasil no seu artigo 3º, inciso IX “a cooperação entre os povos para o progresso da Humanidade, tem na Agência Brasileira de Cooperação – ABC , o órgão de execução destas políticas. A base de cooperação brasileira Sul – Sul encontra-se consolidada.

De parte do Mercosul, a União Européia estima maior comprometimento e disposição para ceder nos seguintes temas: a) compras governamentais, b) propriedade intelectual, c) indicação geográfica, d) serviços, e) investimentos, f) disposições sobre desenvolvimento sustentável.” A diplomacia brasileira se baseia atualmente no contexto internacional, no princípio da reciprocidade de benefícios, visando promover na celebração de contratos internacionais, maior igualdade entre as nações. Utopias à parte, o Realismo/Pragmatismo predomina nas cláusulas contratuais dos contratos celebrados que são reflexos do momento histórico que tanto os Estados, organizações internacionais, empresas transnacionais, elementos esses motivadores das características do sistema comercial internacional . E a nossa parceria estratégica com outros Estados, com outros organismos e com empresas transnacionais, em celebração de Tratados Internacionais que envolvam Propriedade Intelectual, Software e a parte tributária, como se reflete na negociação de cláusulas que auxiliem nosso desenvolvimento económico. As complementariedades económicas do nosso interesse estão sendo contempladas, aliando-se às nossas leis e aos nossos interesses mesmo com a necessidade de sermos um país em desenvolvimento e que se precisa inserir-se no atual sistema internacional. A nossa Constituição como está sendo recepcionada nestas relações multi – bilaterais, como os nossos interesses em comercio internacional – software - estão sendo negociados para não haver estranhamento/conflitos entre os objetivos internacionais e as nossas políticas domésticas.

E, é sabido que, o setor terciário que envolve serviços, nestes incluídos, aplicativos, videogames, músicas, enfim vários softwares e ou hardwares são objetos de consumos em massa e se são consumidos, são comprados e se são comprados, são taxados. E, ao aumentar substancialmente este consumo, a tributação por via de consequência, o setor de serviços terá

que harmonizar prováveis conflitos entre as leis internas e as leis internacionais e se compatibilizando com as cláusulas contidas nas convenções internacionais.

Dessa forma, seja pela seara do direito público (v.g, regulação de atividades, intervenção do Estado) ou privado (v.g., propriedade intelectual, validade e forma dos contratos), torna-se imperativo uma coordenação jurídica entre o direito interno e internacional sobre a matéria. Do contrario suceder-se-ão distorções na imposição jurídico-fiscal entre os países e conflitos entre os agentes económicos (neutralidade concorrencial).

Como então, harmonizar e ou o dever fundamental de pagar impostos, a tributação de serviços (software) quando ocorrer a competência de tributar em mais de uma jurisdição? O Direito Internacional Tributário poderia vir a solucionar este impasse jurídico, quando da celebração de Tratados multilaterais e ou bilaterais contra dupla tributação de renda. Por isto, que na prestação de serviços e intangíveis (software) surge, emerge a importância de Convênios contra a Dupla Imposição – CDIs. A Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE³ trata destes assuntos, perpassando em um outro aqui e outro lá, nos artigos 7º - trata dos lucros das empresas, art. 12 trata dos Royalties a serem pagos e o art. 24 que trata de outros rendimentos.⁴

As empresas transnacionais para poderem enfrentar a crise econômica global passam hoje por reestruturação visando a planificação internacional e, perpassando em seus processos de criação entre as filiais em todo mundo. Riscos devem ser mensurados nesta planificação. Riscos caminham junto com benefícios mais expressivos para os sócios. Logo, nestes contratos internacionais podem ser inseridas cláusulas “abusivas” embutidas destes benefícios. Os tributos são o cerne da questão quando se discute negócios internacionais, independentemente de quem está contratando serviços, mercadorias. E, pergunta-se como equalizar, então, soberanias

³Os modelos OECD são sempre acompanhados por Comentários , e o modelo dos EUA por explicações técnicas (technical explanation) . Constituem-se eles em interpretação autêntica das normas contidas nos modelos, tendo embora os EUA o cuidado de esclarecer que as suas explicações técnicas não são equivalentes aos Comentários da OECD , pois estes expressam a visão dos membros da OECD, enquanto que as explicações somente dão o entendimento dos EUA. Tavoraro, Agostinho Toffoli. (2004). TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL , disponível em <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>, Acesso em 17 abr 2016. P.11

⁴ Critica-se a OCDE por manipular, incentivar a normatização dos preços de transferência de tecnologia no novo contexto de globalização econômica. Pois uma das principais consequências da globalização em face dos sistemas tributários globais dos Estados, é a flexibilização de um dos elementos do sujeito estado, que é seu território pois serão produzidas em Tratados, Convenções, outras normas distintas daquelas oriundas dos Estados tradicionais. São fontes de direito que podem surgir á margem de sistemas constitucionais de cada Estado, à margem do que legislado nos Parlamentos nacionais. “Y ello porque las recomendaciones de la OCDE ni siquiera son normas jurídicas. Son reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados Miembros ante una organización internacional. La OCDE produce estas disposiciones sin la posibilidad de debate y transparencia que tienen las fuentes normativas clásicas, ya que los Estados tienen escasa intervención en su elaboración así como pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional.”

tributárias dos estados e a avidez das empresas transnacionais por benefícios fiscais sem, contudo, comprometer sua renda com o recolhimento dos Impostos.

A doutrina brasileira classifica os tratados e a nossa melhor classificação para os Tratados que envolvem preços de transferência, serviços, compra e venda de mercadoria são os considerados os Tratados normativos e Tratados contratuais. A superioridade hierárquica dos Tratados Internacionais advém da Constituição, que, em seu artigo 146, III, atribui às normas gerais em matéria de legislação tributária prevalência sobre as leis da União, dos Estados e dos municípios.⁵

O tratamento jurídico definido nas convenções para evitar a dupla tributação define-se pela função das regras veiculadas, segundo os tipos de qualificações dos rendimentos (lucros de empresas, dividendos, ganhos de capital etc.) e mediante atribuição de competência ou de isenção, para tributação pelo Estado da fonte, pelo Estado da residência, ou por ambos os Estados.” Em vigor no Direito brasileiro, as normas veiculadas por tratados e convenções internacionais devem ser interpretadas em conformidade com o artigo 31 e seguintes da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), o que deve compreender, além do texto, o contexto, seu preâmbulo e anexos. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)⁶, concluída em 23 de maio de 1969, somente foi recepcionada no Brasil em 2009, com o Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Nova arma das empresas contra a Bitributação⁷.

⁵ A exegese do art. 98 e seu embasamento legal para aqueles que o defendiam “Tem-se verberado a inconstitucionalidade do art. 98, principalmente após a Constituição de 1988, arguindo-se: a) o princípio de “lex posterior derogat anteriori”; b) a falta de embasamento onstitucional do dispositivo, pois não se constituiria em matéria de lei complementar e c) porque ocasionaria o ferimento do princípio federativo, interferindo na autonomia dos poderes impositivos dos Estados e dos Municípios.” Tavoraro, Agostinho Toffoli. (2004). TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL , disponível em <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>, Acesso em 17 abr 2016. P.16

⁶ “A respeito das normas de interpretação dos tratados, Barbosa aponta que, para interpretarem-se os tratados, e conciliar suas normas com de outros atos internacionais de idêntica hierarquia, “é método de precisão e elegância se fazer uso das regras da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, em vigor entre a maior parte, senão todos, dos atuais membros da OMC ou da CUP.” Estas normas, quando não se constituírem como coativas, podem ser tomadas como testemunhas dos costumes internacionais assentes sob o padrão clássico da longa *consuetudo* e da *conscientia sei necessitatis*. O Órgão de Solução de Controvérsia da OMC resta assim legitimado entre os países, muito embora haja Estados-Membros para que não ratificaram ou assinaram a Convenção de Viena, como é o caso do Brasil.” Barbosa Denis, BARBOSA, Denis. A Propriedade Intelectual como um direito de cunho internacional. Disponível em <<http://denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/internacional/59.rtf>> Acesso em 07 Abr .2016

⁷ O fenômeno da bitributação internacional, que se caracteriza pela imposição de tributos semelhantes em dois ou mais Estados sobre um mesmo contribuinte a respeito de um mesmo fato gerador e em períodos idênticos. Tavoraro, Agostinho Toffoli. (2015). TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL , disponível em <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>, Acesso em 17 abr 2016. P.4

O preâmbulo e os anexos fazem parte do conjunto do tratado⁸. São dados textuais determinantes para a demarcação do objeto ou da finalidade daquele, como o próprio corpo do texto, enquanto estrutura linguística predisposta à interpretação. Quanto à interpretação dos Tratados, conforme disciplina a Convenção de Viena, o método utilizado pela hermenêutica, é o objetivo. Será compreendido o tratado tal como ele é.

O tratado, em si, é todo um sistema, posto numa dada situacionalidade contextual, motivo pelo qual os seus anexos, adendos e preâmbulo lhe complementam e lhe ofertam uma identidade própria.

O Acordo Trips⁹ na Rodada do Uruguai, O Brasil conseguiu avanços no setor de informática. Não implementadas as discussões multilaterais no atual regime internacional de propriedade intelectual, pós Trip, cabe-nos adentrar ao exame dos acordos multilaterais, não multilaterais, com seus objetivos bem como o território de alcance entre os países. Assim, o posicionamento dos países desenvolvidos tem se tornando mais duro com o passar dos anos, com sistemas rígidos de proteção interligados a suas economias maduras e consolidadas, em decorrência da influência do poderio econômico de empresas, muitas delas transnacionais, sobre os governos. Neste ínterim, torna-se complicada a tarefa de socorrer na mesma medida o interesse de todos, pois não há critérios objetivos de proteção quando falamos em propriedade intelectual.¹⁰ Assim, as negociações sobre novos padrões internacionais foram mais uma vez realizadas de acordo com as necessidades das indústrias dos países desenvolvidos que haviam alcançado maior capacidade industrial e tecnológica. Surgiam nesses países novas indústrias, mais poderosas e competitivas, a exemplo da farmacêutica, de programas de computador, de semicondutores e de biotecnologia. (...) Os Estados Unidos e União Europeia, principais expoentes das duas situações, promovem internamente e por meio de acordos internacionais padrões mais elevados de propriedade intelectual. Enquanto nos EUA o foco é a lei antitruste,

⁸ A celebração de tratados em matéria tributária serve para eliminar a bitributação em sede de que os estados podem tributar, eliminar entraves para o bom desenvolvimento do comércio internacional entre os estados Contratantes sobre os produtos e também haver uma cooperação entre as autoridades fiscais para que os estados harmonizem seu poder de tributar aos tratados assinados. Os estados não podem esquecer dos tratados assinados, não mudar a legislação tributária em dissonância com os tratados. No entanto, não pode Estado não tão favorecido se render ao princípio da neutralidade, pois segundo alguns doutrinadores, não colabora com a tributação favorável aos países em desenvolvimento, mas sim, aos mais ricos.

⁹ “O advento do TRIPS, no entanto, não conduziu de fato as discussões em propriedade para o âmbito multilateral, se constituindo em um acordo utópico neste sentido. Como visto, a disputa entre países desenvolvidos e nações em desenvolvimento evidenciou posições antagônicas, cuja complexidade é característica agregada ao regime internacional da propriedade intelectual. Assim, pode-se dizer que, após a primeira década de TRIPS, os interesses por vezes divergentes dos Estados-Membros da OMC não permitem uma unificação para a PI, se constituindo em certo insucesso das aproximações multilaterais”. TRINDADE, Rangel, Dissertação de Mestrado, UFSC, p.46. Acesso em 08 abr2016 Disponível em http://www.gedai.com.br/sites/default/files/309935_rangel_trindade_dissertacao.pdf.

¹⁰ Idem, p.56

na União Europeia objetiva-se a harmonização destas normas e dos mecanismos institucionais para observância sob um regramento comunitário. (TRINDADE, 2012, p. 194)

A Convenção de Viena de 1980 sobre a Compra e Venda Internacional de Mercadorias (CISG), assim como a Lei Uniforme sobre a Venda Internacional de Mercadorias e a Lei Uniforme sobre a Formação dos Contratos de Venda Internacional de Mercadorias anteriores a ela, surgem justamente para oferecer às relações internacionais a segurança necessária para que as transações possam ocorrer em um “terreno legal neutro”, sem que a legislação de um país, normalmente melhor conhecida por uma das partes, seja imposta ao negócio. O exame dos acordos internacionais plurilaterais anticontrafação (ACIAs178), como o Acordo Comercial Anticontrafação (ACTA) e o Capítulo sobre propriedade intelectual contido no Acordo Trans-Pacífico de Associação (TPPA)¹¹, juntamente a seus aspectos relevantes e aos fatores que permeiam seu estabelecimento, trazendo em sequência suas discussões jurídico-políticas a saber, Acordo Comercial Anticontrafação (ACTA) e Acordo Trans-Pacífico de Associação (TPPA), prejudicam o sistema internacional de propriedade intelectual em seu equilíbrio jurídico-normativo, pois retiram do âmbito multilateral as discussões a fim de criar normas de PI mais rígidas, e, em especial à contrafação, não consideram sua complexidade. (TRINDADE, 2012, p. 194)“A via dos acordos plurilaterais ofereceria aos membros da OMC a possibilidade de redução das barreiras ao comércio através do que seria de outra maneira um "OMC-plus". Este expediente insere-se à realidade dos acordos plurilaterais, sendo que, sob tais bases, dois já existem e têm se mostrado eficazes em reduzir as barreiras ao comércio. Um deles é o Acordo sobre Contratos Públicos (GPA); o outro é o Acordo da OMC sobre tecnologia da informação (ITA). Ambos poderiam se beneficiar de ter mais signatários entre os Membros, mas foram bem sucedidos até então. (TRINDADE, 2012, p. 194)“Finda a análise da Declaração de Washington sobre Propriedade Intelectual e Interesse Público, baseando-se em suas conclusões almeja-se de fato a construção de uma agenda positiva que restaure o equilíbrio jurídico-normativo do sistema internacional de propriedade intelectual, que está na iminência de restar prejudicado por acordos comerciais internacionais plurilaterais (como o ACTA e o TPPA), pois retiram as

¹¹ “A proposta do Capítulo sobre Propriedade Intelectual do Acordo Trans-Pacífico de Associação (Trans-Pacific Partnership Agreement – TPPA), se aprovada, criaria os maiores níveis de proteção à propriedade intelectual e às normas de aplicação, em um acordo de livre comércio, até o presente momento. Conduziria a preços mais altos e tb menor acesso a um ampla gama de produtos de consumo em muitos dos seus países Membros. Apesar do grande impacto que possui, o TPPA está sendo negociado em condições de sigilo que são contrárias à construção do interesse público. A negociação de normas legislativas onde o público afetado por essas normas não pode observar as discussões, muito menos participar de sua criação, é uma afronta à democracia e os princípios de boa governança.” Idem p.105

discussões do âmbito multilateral a fim de criar normas de PI mais rígidas.” (TRINDADE, 2012, p. 194)

1. CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA EM SEDE DE PROPRIEDADE INTELECTUAL E DUPLA TRIBUTAÇÃO

Recentemente, a parte legal que regula a Convenção entre Brasil e Espanha é o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 17 de março de 2006, que dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda o qual regulamenta em sede da Receita Federal o item 4 do Protocolo à Convenção entre o Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976.

PORTARIA 45/1976 DA MF:

ARTIGO 12 - "Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:
 - b) 15% em todos os demais casos.
3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão) , de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos Industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico .
4. Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma de suas subdivisões políticas, uma de suas entidades

locais, ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos "royalties", seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties" e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento dos "royalties", esses "royalties" serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

Ato Declaratório SRF 04/2006

Art. 3º Com relação a royalties e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte:

- I incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;
- II aplica-se o art. 14 da Convenção ("Profissões independentes") aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;
- III não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção ("Rendimentos não expressamente mencionados") aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;
- IV considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção ("Lucros das empresas") no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III.

Observa-se que um neste último ato declaratório, a inclusão de serviços técnicos ou de assistência técnica que contenham ou não transferência de tecnologia que antes não existia.

Com a globalização e a internacionalização da economia, o direito se viu na obrigação de criar normas, que regulassem o frágil poder de tributar dos Estados. Os tratados em matéria tributária servem para tratar da questão de bitributação na circulação de riquezas, ao distribuir o poder de tributar entre os Estados membros e com isto limitando o direito interno sobre os tributos. E, como ficaria o dever fundamental de pagar impostos?

De existência inquestionável, os deveres fundamentais estão relacionados ao próprio exercício da cidadania e representam a participação ativa dos cidadãos na vida pública, verdadeiro imperativo para a vida em sociedade.

Para Sarlet, o reconhecimento de deveres fundamentais (...) reclama um mínimo de responsabilidade social no exercício da liberdade individual e implica a existência de deveres jurídicos (e não apenas morais) de respeito pelos valores constitucionais e pelos direitos fundamentais, inclusive na esfera das relações entre privados, justificando, inclusive, limitações ao exercício de direitos fundamentais. (STARLET, 2015).

O conceito de dever fundamental, portanto, é complementar ao de direito fundamental. Os deveres fundamentais encontram seu fundamento de validade no princípio da solidariedade e expressam a responsabilidade coletiva dos indivíduos com vistas à manutenção de uma sociedade garantidora da satisfação dos próprios direitos fundamentais em uma relação implicacional.

Os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria correlacionada aos direitos fundamentais e que traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum.

Daí a importância dos deveres fundamentais. O seu reconhecimento e consagração enquanto categoria constitucional autônoma tem por escopo não apenas estabelecer o seu fundamento jurídico, mas também servir como limitação da interferência do Poder Público na esfera jurídica dos cidadãos.

Os deveres fundamentais - assim entendidos como normas jurídico-constitucionais viabilizadoras da própria existência e funcionamento do Estado e, da concretização dos direitos fundamentais - são frutos do constitucionalismo moderno.

Os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu fraco tratamento constitucional parece sugerir, devem ser encarados como uma categoria jurídica própria, para que sejam perfeitamente compreendidos.

Trata-se, portanto de uma categoria jurídico-constitucional própria, que impõe aos cidadãos, com base no princípio da solidariedade, a prestação de determinadas condutas com a finalidade de proporcionar a formação e a manutenção de uma base material necessária para a promoção e concretização dos direitos fundamentais por parte do Estado.

Os direitos fundamentais, uma vez reconhecidos, criam verdadeiros direitos subjetivos. Já os deveres fundamentais são dirigidos primordialmente ao legislador, com vistas à sua efetiva concretização através da atividade legiferante, respeitados, obviamente, as limitações constitucionais ao poder de tributar representadas nas regras e princípios constitucionais tributários.

É o caso, por exemplo, do dever fundamental de pagar tributos. Na Constituição Federal de 1988 esta característica é patente, na medida em que outorga aos entes federados competência para instituir tributos.

A respeito desses limites à atividade impositiva por parte do legislador ordinário, vale a pena trazer à baila as lições magistrais de Carrazza: “Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos indubitável que sim. Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais. O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicanos, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação. Guiam a ação estatal de tributar, que só será válida se observar todos eles”.

Já em relação ao dever fundamental de recolher tributos, pela sua própria natureza, a omissão total por parte do legislador em concretizar o comando constitucional tem por efeito tornar inviável a própria existência e manutenção do Estado, inviabilizando, por via de consequência, a concretização dos direitos fundamentais afirmados no texto constitucional, dentre eles o direito ao desenvolvimento tecnológico do país.

A tributação está relacionada, portanto, a necessidade de arrecadação com vistas à manutenção do Estado e à prestação dos direitos e garantias previstos na Constituição (saúde, educação, segurança, entre outros). Embora não seja a única, os tributos correspondem à principal fonte de receita do Estado, viabilizador dos recursos necessários à satisfação dos direitos dos cidadãos.

Com a passagem do estado de natureza para o estado civil, representada pelo contrato social entre os indivíduos e o Estado no intuito de satisfazer as suas necessidades, verifica-se uma renúncia de alguns direitos individuais para que a liberdade de todos seja mantida. Neste contexto, o tributo é exatamente o que pagamos para a existência de uma sociedade civilizada.

De acordo com o doutrinador francês Marc Pelletier, o imposto tem, em essência, a intenção primeira de fornecer recursos financeiros para a comunidade, sendo que a eficiência é um dos objetivos da legislação fiscal. En effet, l'impôt a, par essence, vocation première à fournir des moyens financiers à la collectivité. L'efficience est donc le premier objectif du droit fiscal, elle en est son fondement même. Pour assurer sa pérennité, tout système fiscal doit ainsi présenter, pour parler avec les partisans de la théorie autopoïétique, une importante « ouverture cognitive », rendant difficile l'appréhension de sa rationalité et de sa conformité aux caractéristiques du droit moderne. Pourtant, cet objectif n'emporte pas l'abandon des préceptes

de la modernité, telle que l'entend la doctrine philosophique. En d'autres termes, le droit fiscal serait nécessairement un droit a-moderne, dans lequel la rationalité serait toujours à repenser, sans pour autant que l'on renonce aux vertus individualistes et rationalistes de la pensée modern (PELLETIER, 2002).

A atuação do legislador, entretanto, não é livre. Além da necessidade de observância dos princípios e regras limitadores ao poder de tributar, impõe-se também a observância de preceitos éticos e morais nesta atividade legiferante. Em um Estado Democrático de Direito, a atuação do legislador, no que diz respeito à instituição de tributos, deve ser pautada sempre na ideia de “Justiça Tributária”, de modo que a carga tributária seja repartida de forma justa entre os cidadãos.

De mais a mais, o que se tem verificado é um verdadeiro abuso por parte do Poder Legislativo Brasileiro, deformando-se o Sistema Tributário Nacional, com a criação de exceções casuísticas que somente contribuem para a desordem e a hipertrofia normativa, quando, em verdade, deveria haver uma preocupação ampla com a sistematização e a distribuição da carga tributária.

Com suporte na doutrina europeia, em especial a portuguesa capitaneada pelo professor José Casalta Nabais, procura-se demonstrar a evolução e a importância do debate constitucional acerca dos deveres fundamentais no cenário jurídico atual. Em uma perspectiva inter relacional, os deveres fundamentais são compreendidos não como restrições aos direitos fundamentais, mas sim como categoria jurídica autônoma, relacionando-os, em maior ou menor grau, com os direitos fundamentais. Logo o dever fundamental de pagar tributos, destacando-se a importância do imposto no Estado Democrático de Direito, construindo-se uma nova visão da relação jurídica tributária. O tributo deixa de ser encarado como uma norma de rejeição social, afeiçoando-se como um dever fundamental inerente à cidadania e decorrente da solidariedade, servindo como instrumento adequado e necessário para a tão almejada transformação social. Desmistificando, através de argumentos tendentes a demonstrar que o dever fundamental de pagar tributos verdadeiramente existe no texto constitucional brasileiro, afeiçoando-se como uma imposição do próprio Estado Democrático de Direito e que consagração do referido dever fundamental não configura uma limitação e em nada compromete os direitos fundamentais dos contribuintes assegurados no texto constitucional. Os deveres fundamentais gravitam em torno dos direitos fundamentais, reforçando-os e, atrelado ao Princípio da Solidariedade é fundamental para a concretização dos valores consagrados no texto constitucional. Assim, tendo em vista o contexto histórico ATUAL, percebe-se que, sob o manto do fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana e do objetivo fundamental de promover o bem de todos, a Constituição da República Federativa do Brasil prevê tais deveres fundamentais e, por conseguinte, institui o alicerce jurídico para as prestações positivas estatais. O dever

fundamental de pagar tributos encontra guarida no texto constitucional, interagindo, em suas diversas formas e conceitos com os direitos mínimos sociais necessários ao ser humano para uma vida digna. O dever fundamental de pagar tributos configura, não apenas um pressuposto básico da existência e funcionamento do Estado como também a garantia de eficácia dos direitos fundamentais. O referido dever decorre da própria existência de um Estado Fiscal, suportado financeiramente pelas pessoas que demonstram possuir capacidade econômica. O Estado Democrático de Direito não se preocupa apenas com os direitos individuais, incorporando valores outros decorrentes da solidariedade. O projeto constitucional de um Estado Democrático de Direito é um projeto que exige a participação de todos. Dentro desse contexto, o tributo se apresenta como um instrumento necessário à implementação dos objetivos traçados no texto constitucional e para a própria estruturação do Estado, sem a qual os direitos individuais não poderão ser assegurados e efetivados. Assim, o paradigma do Estado Democrático de Direito exige compreender o fenômeno tributário de outra forma: ao invés de encarar o tributo como uma norma de rejeição social, devemos, entender o tributo como um dever fundamental, inerente à cidadania e decorrente da solidariedade e que busca servir como um instrumento adequado e necessário para possibilitar a transformação social que tanto se almeja.

E como então conciliar o poder de tributar do Estado, o dever fundamental de pagar imposto com os Tratados internacionais em matéria Tributária em sede de propriedade intelectual e software quando ainda nem temos definido qual imposto, qual alíquota?

Com relação à Convenção celebrada entre Brasil e Espanha, o parágrafo 3 do art. 12, nos apresenta o que seriam royalties para esta convenção, o que se desprende que fica confuso qualificar o que seja remuneração de cunho industrial, comercial que envolvam qualquer informação. Logo, o conceito que entende-se no Brasil é totalmente diverso o que está contido no citado artigo retro. A OCDE entende corrobora com este mesmo pensamento, como qualificar o que seja remuneração, entendo que somente os contratos de know how estariam abrangidos pelo parágrafo 3 do art. 12 da Convenção. No entanto, pode-se o conceito de qualificação de remuneração ser maior alargada pelo final do art. 12 para se incluir qualquer contrato de assistência técnica sem transferência de tecnologia. Dá margem para este entendimento, no entanto vamos restringir para quando houver transferência de tecnologia pensamento este acompanhando pela Secretaria de fazenda, ao alegar que como os contratos não precisam ser averbados no INPI, este artigo da Convenção só os contratos que tenham sido averbados no INPI como transferência de tecnologia.

Em relação a este temática diz Roberto França de Vasconcelos quanto a tributação e quanto ao rol técnico de qualificação de rendimentos na Convenção entre Brasil e Espanha: “

Assim, em que pese a falta de técnica na generalização da qualificação de serviços como royalties, chega-se a um meio termo: O estado da fonte (em regra , o Brasil) não se vê proibido pelo art. 7 da Convenção, e o estado da residência (normalmente a Espanha) passa a contar com o limite de tributação da fonte no imposto de renda (15% a 10%) que há no art. 12, mas que não haveria hipótese de aplicação do art. 22 “ Vasconcelos, Roberto França. (2012-25p). Aspectos Tributários da transferência de tecnologia in Tributação Internacional, São Paulo: Editora Saraiva.

No entanto, face a clausula da Nação mais favorecida, o Brasil teve que reduzir suas alíquotas para 10% (dez por cento) porque após a convolação da citada convenção com a Espanha, o Brasil convolou outras convenções com cláusulas mais favoráveis, fato que obrigou ao Brasil reduzir a alíquota para 10%, salvo em relação a marcas e patentes.

Com o fenômeno da globalização, com o objetivo de reduzir custos, fomentar as vendas e para regular e harmonizar as relações entre os Estados em cooperação, o Direito de Integração Regional contém normas e características bem especiais , como também princípios peculiares com objetivos de estruturar a nova ordem econômica internacional formada por Estados e blocos de integração regional, tendo a união jurídico-política entre os membros com a consolidação de Direito Comunitário, tendo como base jurídica dois princípios de direito internacional que são o da complementariedade e subsidiariedade. É inevitável a globalização. Cabe então aos Estados e a sociedade contemporânea, procurar soluções para saber conviver com a competitividade e a desigualdade do comércio internacional, sendo uma das opções em sede de economia, cooperação e integração é a formação de blocos regionais. O conceito de soberania que antes tínhamos, como um caráter absoluto, com o surgimento das organizações internacionais, tudo ficou diferente. Estados cedem aqui, cedem lá, mas mantendo a igualdade jurídica. No entanto, com a criação dos blocos internacionais, países em desenvolvimento, os Estados Latino americanos passaram a poder negociar em bloco com as nações desenvolvidas, que seria nova forma alternativa de relações internacionais. E, em decorrência desta negociação com atividade comunicativa ilimitada, segundo Habermas, poderemos negociar cláusulas não abusivas. Atuando em blocos de integração regional, como Mercosul e UNASUL , este movimento repercute em seus ambientes de decisão e efeitos que levarão à emancipação socioeconômica de sua comunidade.

E, o Direito tenta acompanhar todas as complexidades sociais e de interesses antagônicos. A crítica que a doutrina à celebração de Convenção que contenha cláusulas abusivas é que em nenhuma cláusula contratual tratava de não adoção de Tax sparing. “Com a Convenção celebrada entre Brasil e Portugal, conseguiu-se, de certa forma, clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado-Membro, ainda que não tenham sido feitos grandes avanços na questão dos incentivos aos investimentos

estrangeiros pela não adoção do tax sparing comum dos métodos para eliminar a dupla tributação entre eles.” (COELHO, 2015, p.05).

Então como aliar o dever fundamental de pagar impostos com o direito a acesso a novas tecnologias? Se, de um lado, a tributação de propriedade intelectual tem seus benefícios para a política económica e para o desenvolvimento económico social do país, atendendo ao interesse público (cláusula finalística), por outro lado, estes tratados podem constituir-se em barreiras ao desenvolvimento, dificultando o acesso a novas tecnologias, se não forem bem negociados através dos Blocos Regionais e ou em Negociações Bilaterais. O grande desafio para as Nações é amenizar, eliminar ao máximo os obstáculos, as contrariedades contidas nos acordos internacionais ou senão, denunciá-los para se chegar a uma meta razoável entre as partes. Pode-se privilegiar a solução de uma cláusula de compatibilidade entendida de forma restrita. Desta maneira, o acordo e ou a convenção internacional poderão ser aplicados porém com a proibição de convalidação de futuros acordos, sem antes transporem, renegociarem os obstáculos, para que enfim a sociedade pague um imposto justo apesar de todas as negociações internacionais mediante tratados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Que seja aplicado um Imposto e que este seja Justo, ideal!! “Justiça como racionalidade jurídica envolve adequação social do direito. (...) A formação de constituições estatais como instituições da racionalidade transversal depende amplos pressupostos sociais. Não há espaço para constituições de transição sem que exista um contexto social da diferenciação nacional e de inclusão social abrangente. (...) Embora as constituições estatais modernas já tenha surgido com mecanismos estruturais da racionalidade transversal entre direito e política, somente se tornou significativa em decorrência de novos problemas com a atual ordem internacional e as emergentes ordens supranacionais e transnacionais.”

Para haver uma justiça fiscal, esta deverá ser distributiva para que o Estado promova o bem comum e que promova o equilíbrio harmonioso entre os mais ricos e os menos abastados. La justice fiscale entrerait alors sans difficulté dans le cadre de la justice distributive. L'État, dirait-on, doit gérer et promouvoir le bien commun. Il lui appartient de développer tous les pouvoirs souverains qui lui permettent d'atteindre cette fin. Il a donc non seulement le droit de recouvrer les impôts pour les dépenses nécessaires à son fonctionnement, mais aussi celui de le faire pour redistribuer efficacement la richesse nationale entre les citoyens de façon à maximiser l'harmonie sociale entre les plus riches et les moins aisés. (D'AGOSTINO, Francesco. (2002). Réflexions sur la justice de l'impôt Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/3.pdf>. Acesso em 11 jan 2016.

O Estado como o Juiz da legalidade das normas está se extinguindo? A ideia do sistema jurídico calcado meramente na Constituição se flexibiliza ao vai e vem das relações sociais. A intervenção dos fenômenos sociais, políticos, econômicos e históricos está a modificar o caráter de toda normatividade jurídica. Le prisme est fragile, sans doute : par exemple, l'impôt limite la liberté (c'est le sacrifice) pour augmenter la liberté (c'est un pari philosophique). Les moyens de l'impôt entretiennent donc une relation complexe avec ses fins. La complexité, cependant, n'empêche pas de distinguer. La justice des fins, si évidente, est la grande absente de la plupart des débats sur l'impôt. Pourtant, la justice des moyens ne garantit en aucun cas la justice des fins. Supposons, par exemple, qu'un prélèvement obligatoire progressif permette d'obérer ." (D'AGOSTINO, 2002).

E, citando Daniel Gutmann (2002): Au niveau international, la construction d'un espace unitaire de justice fiscale est infiniment plus délicate. On peine en effet à imaginer ce que pourrait être une citoyenneté fiscale à un échelon différent de celui de la Nation 26. On sait au demeurant les difficultés rencontrées par cette coordination purement négative qu'est le souci d'empêcher la concurrence déloyale. De surcroît, il est clair qu'une justice fiscale internationale ne peut être conceptualisée si l'on se contente d'analyser les relations internationales en termes de marché. Quant aux quelques tentatives de penser philosophiquement les conditions d'une justice dans la communauté internationale, elles sont souvent fragiles, ainsi qu'en témoigne l'effort de Rawls en ce sens . Pourtant, que de questions : faut-il redistribuer la richesse au niveau mondial ? Sur le fondement de quels textes, de quels principes, de quels critères ? Avec quelles techniques fiscales ? Tout reste à faire. Dans un espace sans juges, sans législateur, il y a place pour les philosophes. GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf>. Acesso em: 11 jan 2016.

Os Estados, através dos Blocos regionais, podem contribuir para uma globalização tributária mais justa apesar de sabermos que a soberania fica mitigada. O que não se pode esquecer a cultura de um povo, seu direito interno não ser tão violado.

REFERÊNCIAS

- ABDULMASSIH, Thiago Brazolin. (2015, Abril 25). **Comentários à Convenção de Viena das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias no Brasil**, 1-11. Disponível 25 de fevereiro de 2016 em: <http://www.cisg-brasil.net/doutrina>
- ALEXY, Robert. (2014). **Teoria dos Direitos Fundamentais**, 2 ed, São Paulo: Malheiros.
- AMARO, Luciano. (2014). **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva.
- ÁVILA, Humberto. (2012). **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva.

BARBOSA, Denis Borges. (2006). **Noção constitucional e legal do que são “inventos industriais”. Patentes a que se reconhece tal atributo, em especial as patentes ditas “de software”**. Disponível em: <http://denisbarbosa.addr.com/softpat.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2016.

BARROSO, Luis Roberto. (2001). **Constituição da República Federativa do Brasil anotada**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva.

_____. (2014). **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva.

BECHO, Renato Lopes. (2009). **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva.

BONFIM, Diego. (2011). **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Editora Saraiva.

BORGES, Humberto Bonavides. (1998). **Gerencia de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Atlas.

BOUVIER, Michel. (2002). **La question de l'impôt idéal**. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/32.pdf> Acesso em 14 jan 2016.

BRANCO, Paulo Gonet et al.(2012). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva.

CARRAZA, Roque Antonio. (2013). **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29. ed. São Paulo: Malheiros.

CASEIRO, Marcos Paulo, Britto Demes. (2014). **Direito Tributário Internacional Teoria e Prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

CASTAGNÈDE, Bernard. (2008). **La politique fiscale**. Paris: Presses Universitaires de France.

COELHO, Fernanda Soares Ferreira. (2015). **Propriedade intelectual na Convenção Brasil/Portugal sobre dupla tributação**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 20, n. 4552, 18 dez. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/45319>>. Acesso em: 26 fev. 2016.

COLLIAT, R., Échinard, Y. (2014). **Quelle fiscalité pour le XXIe siècle**. Grenoble: presses Universitaires de Grenoble.

CROUY, Chanel (2002). **Emmanuel de La citoyenneté fiscale**. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/61.pdf>. Acesso em: 14 jan 2016.

D'AGOSTINO, Francesco. (2002). **Réflexions sur la justice de l'impôt** . Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/3.pdf>. Acesso em 11 jan 2016.

DROMI, José Roberto. (1997). La Reforma Constitucional: el constitucionalismo del “por venir”. In: **El derecho publico de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana**. Madrid: Fundación BBV.

GOYARD-FABRE, Simone. (1998). **Le Droit et la société d'aujourd'hui in Penser la Justice**, Collection Savoir et faire, Dioti 3, Toulouse: CRDP MIDI – PYRÉNÉES.

_____. (2007). **Os fundamentos da ordem jurídica**. 2 ed. São Paulo: Editora Martins Fontes.

GUTMANN, Daniel. **Du droit à la philosophie de l'impôt**. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf>. Acesso em: 11 jan 2016.

_____. **Pluralisme et fiscalité**. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/349.pdf>. Acesso em: 15 jan 2016.

KRESTSCHMANN, Angela (org). (2014). **Formação Jurídica**, Ano 2, Florianópolis: Conceito Editorial.

LANDAIS, Camille, Piketty, Thomas, Saez, Emmanuel. (2011). **Pour une révolution fiscale-unimpôt sur le revenu pour le XXIe siècle**. Paris: Seuil.

- NEVES, Marcelo (2009). **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes.
- NOQUEIRA, Roberto Wagner Lima. (2004). **Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 09, n 419, 30 ago 2004. Acesso em: 11 ago. 2015.
- OLIVEIRA, Júlio M. de. (2015). **Tributação do Software pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos)** Disponível em: <http://jota.info/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos#.Vnkt70eDkZg.facebook>. Acesso em 02 jan 2016.
- PAMPLONA Filho, Rodolfo *et al* (2014). **Hermenêutica Aplicada**, São Paulo: Saraiva.
- PATROCÍNIO, José Antônio. (2015). **ISS/Teoria, Prática e Jurisprudência**, 2 ed. São Paulo: Fiscosoft Editora.
- PETTER, Lafayette Josué. (2008). **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: RT.
- PELLETIER Marc. (2002). **Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG**. 2002. Disponível em: <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016.
- PONTES, Ila Goes. (2011). **A reorganização societária como estratégia para o Planejamento tributário** [Monografia apresentada para a obtenção do título de bacharel em Direito-UFS], São Cristóvão: Universidade Federal de Sergipe.
- PRONER, Carol. (2007). **Propriedade Intelectual e Direitos Humanos**, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.
- PROUDHON, Pierre-Joseph Proudhon. (2014). **Conséquences désastreuses et inévitables de l'impôt**. Paris: L'Herne.
- RAWLS, John. (2000). **O liberalismo Político**. São Paulo: Editora Ática.
- RIDOLA, Paolo. (2014). **A dignidade humana e o principio da liberdade na cultura constitucional europeia**, Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- ROCHA SANTOS, Ramon (2015). **O dever fundamental de pagar imposto**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós graduação em Direito da Universidade Federal de Sergipe, 2015.
- RODAS, João Grandino. (coord) (2012). **Direito Econômico Social**, São Paulo: RT.
- SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos (2008). **A proteção autoral de programas de computador**. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora.
- SANTOS, Nélide Cristina dos *et al* (coords). (2013). **Temas de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva.
- SILVA, Thiago Moreira da. (2014). **Depósito na penhora de percentual de faturamento: uma proposta de superação da Súmula 319 do STJ**. Belo Horizonte: Editora Virtual Books.
- STARLET, Ingo Wolfgang. (2015). **A eficácia dos direitos fundamentais uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. (2004). **Tratados para evitar a dupla tributação internacional**. Disponível em: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>, Acesso em 17 abr 2016.
- TAVARES, André Ramos. (2013). **Direito Constitucional da Empresa**, São Paulo: Editora Método.
- _____. (2003). **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Editora Método.
- TAVORA, Fabiano (2016). **Política Internacional II**. São Paulo: Editora Saraiva.

_____ (2016). **Política Internacional I**. São Paulo: Editora Saraiva.

TORRES, Heleno Taveira. (2015). **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**. Disponível: <http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao>. Acesso em 18 jan 2016.

TRINDADE, Rangel. **Acordos comerciais internacionais anticontrafação: implicações jurídico normativas ao sistema internacional de propriedade intelectual** Dissertação de Mestrado, UFSC, p.46. Acesso em 08 abr2016 Disponível em http://www.gedai.com.br/sites/default/files/309935_rangel_trindade_dissertacao.pdf.

WACHOWICZ, Marcos (2005). **Propriedade Intelectual do Software e Revolução da Tecnologia da Informação**. Curitiba: Editora Juruá.

Tipke, Klaus. (2012). **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris.

VASCONCELOS, Roberto França. (2012). **Aspectos Tributários da transferência de tecnologia in Tributação Internacional**. São Paulo: Editora Saraiva.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. (2009). **Empresa na Ordem Econômica: Princípios e Função Social**, Curitiba: Editora Juruá.

ZILVETI, Fernando Aurelio; Toro, Carlos Eduardo Costa. (2014). **Interpretação de Tratados Internacionais in Tributação Internacional**, São Paulo: Editora Saraiva.

RECEBIDO 25/06/2016

APROVADO 29/06/2016

PUBLICADO 12/07/2016