

**SOFTWARE EM SEDE DE DIREITO TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL E DE PROPRIEDADE INTELECTUAL.**
SOFTWARE IN TAX LAW OFFICE AND INTERNATIONAL INTELLECTUAL PROPERTY.

Carla Eugenia Caldas Barros¹
Universidade Federal de Sergipe

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 da economia, a discussão é outra, apesar desta perpassar em aspectos jurídicos e econômicos doutrinários idênticos. Trata o trabalho em analisar o software nos aspectos tributários e de propriedade intelectual, em âmbito internacional. Esses aspectos perpassam em Tratados, em convênios, em acordos comerciais, contratos internacionais, tais como, a Convenção de Viena-CVT, que fora recepcionada em nosso ordenamento jurídico, por meio do Decreto 7030/2009 e outros. Tratar-se-á também da interpretação que será dada aos termos dos Tratados, conforme preceituam os artigos 31 e 32, apoiados em outros documentos, anexo, na referida Convenção além do art.146 da CF. O art. 98 do CTN também será analisado e discutido no trabalho, de forma a complementar a análise, quanto à natureza jurídica de supralegalidade de Tratado Internacional em matéria tributária. Quando, em 2014, o Brasil ratificou a Convenção Internacional de Compra e Venda de Mercadorias – CISG, o software, ali, fora incluído como mercadoria, passando a ser objeto de negociação. Serão analisados os Convênios em matéria tributária internacional e Convênio celebrado entre Brasil e Portugal sobre propriedade Intelectual, e o questionamento, se o software também é renda auferida por licenciamento e outros, entre brasileiros e portugueses. Com as ratificações dos citados Tratados, Convênios e Contratos Internacionais, os empresários brasileiros terão a sua disposição, instrumentos legais internacionais, a priori, uníssonos. O trabalho trata de analisar se a tão almejada harmonização das leis tributárias, apregoada na CVT e na CISG, apazigua os interesses das partes ou se pode vir a ferir a história, a cultura de um povo e sua Constituição.

Palavras chave: Tributação. Software. Royalties. Tratados. Contratos

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 the globalization of the economy, the discussion is another, although this pervade in legal and economic aspects doctrinaire identical. This work in analyzing the software on the tax aspects and intellectual property internationally. These aspects are in Treaties, agreements, trade agreements, international agreements such as the Convention of Vienna-CVT, which was recepcionada in

¹ Professora Aposentada da Graduação e Pós Graduação strictu sensu em Direito da Universidade Federal de Sergipe/BR, Artigo originalmente publicado no livro O Direito Constitucional e o seu papel na construção do cenário jurídico global, IPCA, Portugal, 2016.

our legal system, through Decree 7030/2009 and others. It will also deal with the interpretation to be given to the terms of the treaties, as set down in Articles 31 and 32, supported by other documents annexed in the Convention beyond the art.146 of CF. Art. 98 CTN will also be analyzed and discussed at work, in order to complement the analysis, the legal nature of international treaty *supralegalidade* in tax matters. When, in 2014, Brazil ratified the International Convention for Purchase and Sale of Goods - CISG, software, there had been included as a commodity, going to be subject to negotiation. They will analyze the Covenants on international tax matters and Agreement concluded between Brazil and Portugal on intellectual property, and questioning whether the software is also income earned by licensing and other, between Brazilian and Portuguese. With the ratification of the said Treaties, Conventions and International Contracts, Brazilian businessmen will have at their disposal, international legal instruments, a priori, in unison. The work is to analyze the long sought harmonization of tax laws, trumpeted CVT and CISG, appeases the interests of the parties or may prove to hurt the history, the culture of a people and its constitution

Key Words: Taxation. Software. Royalties. Treaties. contracts

INTRODUÇÃO

Com a lei complementar 116/03, o legislador brasileiro inclui novos serviços que não eram anteriormente tributados, ao ampliar o campo de incidência do imposto, sem, contudo, em alguns deles terem analisado outras legislações estaduais que entram em choque. Vai precisar do intérprete hermenêutico para solucionar as novas tributações.

Porém para download de software, não deverá entrar em vigência nenhum dispositivo legal tributário, pois deverão ocorrer alterações com a lei do ICMS e também para não haver sobreposição de leis quanto a sociedade de profissionais que trabalham com tecnologia, com software, em relação à tributação pois, esta com a nova lei tributária passou a ser objeto de mercadoria, fato que a lei do Software não a define deste modo. Aliás a lei de software não versou sobre a parte tributária do programa de computador. Há de esclarecer que software pode se apresentar por meio de suporte físico ou não. Logo, software, poderia ser considerado mercadoria para se cobrar ICMS e não ISS?

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 se estende extra muros. A tecnologia se desenvolvendo vertiginosamente tras para o campo das trocas econômicas, dos negócios internacionais, a indagação se o nosso Direito tributário estaria preparado para estas novas mudanças.

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.

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 estão a modificar o caráter de toda normatividade jurídica. Neste contexto econômico, O Brasil necessita se ajustar a novas regras internacionais.

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 – ABC², o órgão de execução destas políticas. A base de cooperação brasileira Sul – Sul encontra-se consolidada. E a cooperação Sul – Norte está mais forte e como anda na área de transferência de tecnologia? “As questões comerciais são as que mais obstaculizam o aprofundamento do relacionamento UE. Espera-se que o Acordo de Associação do Mercosul. Saia do papel, o que pode levar algum tempo pela resistência de países europeus, como a França de abrirem mão de subsídios provenientes da PAC. 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.” Tavota, F., 2015, p.135³

Em relação aos Estados Unidos, o Brasil demanda a redução das tarifas agrícolas, acesso a tecnologias e modelos de governança global.

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. Este princípio encontra respaldo constitucional no art. 4º da Constituição Federal, tais como, dentre eles, a defesa da paz e em relação a nossa temática, a não ingerência em assuntos internacionais e a autodeterminação dos povos. Atualmente como forma da política internacional de soft power, ao reforçar o multilateralismo na integração Sul – Sul, o Brasil, segundo Celso Amorim, modernizou o princípio constitucional de não intervenção pelo conceito de “não indiferença”. Utopias à parte, o Realismo/Pragmatismo predomina nas cláusulas contratuais dos contratos celebrados que são reflexos do momento histórico que tanto os Estados, organizações

² A ABC é contemplada no ordenamento jurídico interno brasileiro, no art. 140 do Regimento Interno do MRE – Portaria 212/2008, na qual define as competências desta agência: coordenar, negociar, aprovar, acompanhar e avaliar, em âmbito nacional, a cooperação para o desenvolvimento em todas as áreas do conhecimento, recebida de outros países e organismos internacionais e também as contratadas entre o Brasil e os países em desenvolvimento.

internacionais, empresas transnacionais, elementos esses motivadores das características do sistema comercial internacional³.

A 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 econômico, está é a pergunta. As complementariedades econômicas 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 comércio 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 varios 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 materia. Do contrário suceder-se-ao distorções na imposição jurídico-fiscal entre os países e conflitos entre os agentes econômicos (neutralidade concorrencial). Vinhas, M.A., 2014, p. 214.

Como então, harmonizar 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 importancia de Convênios contra a Dupla Imposição – CDIs. A Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE⁴ trata destes assuntos, perpassando em um outro aqui

³ “ (...) a diplomacia ativa e altiva implementada pelo Chanceler Celso Amorim, a qual, sem prejuízo da cooperação Sul – Sul no contexto multilateral, priorizava a construção de instancias menores e mais especializadas de cooperação, nas quais se concentra a atuação estratégica do Brasil e de seus parceiros nos foros internacionais. Essa dinâmica explica a formação **de arranjos de geometria variável** formados, em geral, no contexto dos processos negociadores dos organismos internacionais, ou em face da ostulação de mudanças de regras daqueles organismos. “ Tavora, F. ,2015, p. 135.

⁴ A OCDE foi criada em 1948 e veio como suporte ao Plano Marshall e também da Conferencia dos Dezesseis. Deveria então, à época ser criada uma organização permanente com o objetivo de por em ação, de implantar um

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.

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 à 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.” Novoa, C. G., 2014, p. 290;

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. “A circulação de bens, serviços e capitais ao redor do mundo é cada vez mais intensa, tornando nítida a interligação das diversas economias nacionais num processo de alargamento provavelmente irreversível. Com efeito, as zonas de livre comércio e de mercado comum, tais como a União Europeia, Alca, Aladi e o Mercosul, são reflexos nítidos deste fenômeno.” Martins, M. G., 2014, p. 405;

Os tributos são o cerne da questão quando se discute negócios internacionais, independentemente de quem está contratando serviços, mercadorias. E, pergunta-se como

programa comum para toda a Europa, principalmente para supervisionar a repartição da ajuda pós - guerra. Estes são os princípios desta organização de cooperação econômica: a) intensificar as trocas comerciais entre os membros europeus, principalmente ao visar baixar taxas aduaneiras; b) estudar a possibilidade de criar uma zona aduaneira única na Europa; c) estudar formas múltiplas de pagamento; www.ocde.org. A OCDE é o principal foro de estudos e aplicação e criação de princípios fiscais com validade territorial internacional. “Embora o Brasil não seja membro da OCDE, a Receita Federal tem sempre mantido observância aos comentários ao Modelo (draft convention). Com maior rigor, conceitos expressamente definidos no Modelo OCDE, como lucros das empresas, juros, royalties, residentes, estabelecimentos permanentes e outros, devem ser interpretados textualmente, de acordo com as regras da Convenção de Viena e com os próprios critérios adotados no Modelo.” Taveira, Heleno, idem. Site do Conjur.

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

Como então solucionar a dúvida quando existem Tratados internacionais e lei interna que tratam do mesmo assunto, quanto ao regramento que deva prevalecer?

A doutrina brasileira classifica os tratados e a 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.

Em sede de lei interna este assunto é tratado no CTN, no seu art. 98 : Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. “Duas são as funções deste artigo 98 do CTN: i) recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto à ii) execução dessas, um comando comportamental — modalizado como “proibido” — destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do quanto fora pactuado, nos termos do princípio pacta sunt servanda intra pars — o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade sobre o direito interno, como decorrência da aplicação dos artigos 4º e 5º, parágrafo 3º, da CF. 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.” Torres, H. T., 2015, p.2;

Ainda, ao comentar, a cerca do art. 98 do CTN, a doutrina entende que este citado artigo vem complementar, elucidar, suprir lacuna na interpretação do art. 146, III da Constituição Federal, cujo texto legal determina caber à lei complementar estipular as normas gerais em matéria de legislação tributária. Não vamos enfrentar a discussão sobre a suprallegalidade dos tratados, neste artigo, por não vir a ser o objeto do mesmo. Embora esta matéria transite à margem da interpretação do art. 98 do CTN, para alguns doutrinadores tributaristas internacionais, entende-se que a aplicação deste artigo só atingiria os Tratados contratuais, pois estes, ao erigerem o princípio da autonomia entre as partes, criam direitos subjetivos e não normas jurídicas de caráter geral. A legislação tributária interna não prevaleceria sobre o estatuído nos Tratados e Convenções/Contratos Internacionais. Cabe privativamente ao Presidente da República celebrar tratados,

convenções e atos internacionais sujeitos a referéndum do Congresso Nacional, segundo preceitua o art. 84 VIII e para que ao final, o Congresso Nacional, mediante sua competência exclusiva aprovem os tratados, convenções. Em seguida, vem a ratificação, que é a comunicação formal a todos os países signatários, que o referéndum de determinado Tratado perante o Poder legislativo foi ratificado. É o sistema dualista. “Tratando-se de ato complexo, a entrada em vigor de um tratado internacional decorre da efetivação de uma série de atos, previstos inclusive na Convenção de Viena sobre Tratados (ratificada pelo Brasil em 2009).” Martins, M. G., 2014, p. 414;

São alguns Tratados ratificados pelo Brasil, que tratam de matéria tributária internacional como também em propriedade intelectual, no tocante ao software, objeto do presente trabalho.

2. TRATADOS INTERNACIONAIS EM SOFTWARE EM SEDE DE MATÉRIA DE PROPRIEDADE INTELECTUAL E EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados - A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), 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 Bitributação. A doutrina nos fala que esta Convenção é um dos mais belos exemplos de lei uniforme internacional. Fora concebida para suplantar os obstáculos ao comércio no mundo globalizado, pois se leva em consideração, em tese, as diferenças, diversidades jurídicas e econômicas entre os países membros.

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. No caso do software refere-se a royalties - art 12, da CDT.

Existe também a Convenção de Viena de 1980 sobre a Compra e Venda Internacional de Mercadorias (CISG), que tem como objetivo uma verdadeira uniformização do comércio internacional. Pode-se falar na Nova Lex Mercatoria pois suas regras (CISG) poderia ser recepcionada em qualquer ordem jurídica internacional, criando “um espaço internacional neutro. É o Decreto 8327/2014 que promulgou esta convenção em nosso território.

A mercadoria, no sentido que é dado pela Convenção, não se resume a objetos corpóreos. Hoje já se considera que certos bens incorpóreos, como os Softwares, podem tam-

bém ser qualificados de mercadorias e que, em consequência, a compra e venda destes objetos entra, em princípio, no campo de aplicação da Convenção. Seria interessante ao Brasil finalmente concordar com natureza jurídica do software, como mercadoria.

Já no Acordo Trips na Rodada do Uruguai, o Brasil conseguiu avanços no setor de informática. O Brasil através do Decreto 4012/2011 promulgou a Convenção entre Brasil e Portugal em sede de propriedade intelectual e dupla tributação a ser evitada. No seu artigo 12, define o que seja royalties que seria a nomenclatura dado á remuneração e ou pagamento dos contratos celebrados. É sabido que a transferencia de tecnologia entre contratantes se opera mediante licenças. Contratos de know how, contratos internacionais que versem sobre aquisição de conhecimentos tecnológicos, fornecimento de tecnologia, bem como compra e venda de ativos intangíveis, entre outros. A crítica que a doutrina faz a esta Convenção 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, F. S. F., 205, p.05

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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. 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 convolação de futuros acordos, sem antes transporem, renegociarem os obstáculos.

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> .

Ávila, Humberto. (2012). Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva.

Barbosa, Denis Borges. 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.

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. La question de l'impôt idéal. <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

Coelho, Fernanda Soares Ferreira. 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.

Crouy Chanel, Emmanuel de La citoyenneté fiscale <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/61.pdf> Acesso em 14 jan 2016.

D'Agostino, Francesco. Réflexions sur la justice de l'impôt . <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:

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

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

Neves, Marcelo (2009). Transconstitucionalismo. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes.

Noqueira, Roberto Wagner Lima. Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário. Jus Navigandi, Teresina, ano 09, n 419, 30 ago 2004. Acesso em 11 ag 2015.

Oliveira, Júlio M. de Tributação do Software pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos) <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, 2ª 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, Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG. <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016.

Ridola, Paolo. (2014). A dignidade humana e o princípio da liberdade na cultura constitucional europeia, Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Rodas, João Grandino. (coordenador) (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, Nélida Cristina dos et al (coordenadores)(2013). Temas de direito tributário, São Paulo: Editora Saraiva.

Tavora, Fabiano (2016). Política Internacional II. São Paulo: Editora Saraiva.

_____ (2016). Política Internacional I. São Paulo: Editora Saraiva. Torres, Heleno Taveira. Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena <http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao> Acesso em 18 jan 2016.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos Contribuintes, Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012, p. 72

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

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

RECEBIDO 25/08/2016

APROVADO 25/09/2016

PUBLICADO 31/10/2016