Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil

Matheus Carneiro Assunção[1]

1. INTRODUÇÃO

A intensificação dos negócios jurídicos envolvendo bens e serviços digitais ao longo dos últimos anos tem trazido enormes desafios para o Direito Tributário brasileiro. Um deles é o enquadramento jurídico-tributário das transferências eletrônicas de *software*.

O tema já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal[2], mas ainda suscita divergências no campo dos limites para o exercício das competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É sobre tais divergências, concernentes aos conceitos de "mercadoria" e "serviços" e seus impactos tributários – inclusive na tributação sobre a renda – que buscaremos tratar nas linhas seguintes.

2. OS CONCEITOS DE "MERCADORIA" E "SERVIÇOS" NA ECONOMIA DIGITAL

Os conceitos de "mercadoria" e "serviços" são essenciais para a identificação dos limites constitucionais para o exercício das competências tributárias previstas nos artigos 155, II e 156, III, da Constituição da República[3]. Tais conceitos, arrimados no direito privado,

---

[1] Doutor e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Especialista em Direito Tributário (USP e IBET). Procurador da Fazenda Nacional.

[2] STF. ADI n. 1.945-MC, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26-5-2010, *DJe* 11-3-2011.

[3] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

não podem ser alterados ao talante do legislador estadual, distrital ou municipal, haja vista a previsão do art. 110 do Código Tributário Nacional[4].

Em outras palavras: a liberdade para a especificação das hipóteses de incidência do imposto sobre operações relativas à *circulação de mercadorias* (ICMS) e do imposto *sobre serviços* de qualquer natureza (ISSQN) é limitada, não podendo extrapolar o alcance semântico dessas expressões. Cabe, porém, indagar: mas o que se entende por "mercadoria" para fins de incidência do ICMS? O fornecimento de programas de computador por meio de transferências eletrônicas de dados pode ser considerado uma operação de circulação de mercadoria ou um serviço?

O conceito de mercadoria, no Direito Comercial, é historicamente ligado à suscetibilidade de um bem móvel ser objeto de um contrato de compra e venda mercantil[5]. Seriam, pois, "utilidades materiais postas à compra e venda"[6].

Na definição de Fran Martins, baseada no Código Comercial de 1850, "chamam-se mercadorias as coisas que comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender"[7]. Para Pontes de Miranda, a expressão "mercadoria", enfim, há de ser recebida no sentido de qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, "que possa ser alienado como elemento de circulação comercial"[8].

Esse aspecto finalístico também é ressaltado por Roque Antonio Carrazza, para quem "a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial"[9]. Nessa mesma linha, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que "a configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria"[10].

---

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

4 "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

5 Como observa Pedro Guilherme Lunardelli, "o que define precisamente o termo mercadoria, a partir do contido no art. 191 do Diploma Comercial, é estar seu objeto submetido a um contrato de compra e venda de natureza mercantil, celebrado por pessoa considerada comerciante". LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 59, p. 84, ago. 2000.

6 FERNANDES, Adaucto. *Direito Comercial brasileiro*: parte terrestre. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Fº, 1956. p. 327.

7 MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 473.

8 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 1999. t. 15, p. 449.

9 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 49.

10 STJ, Primeira Turma, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 19010/GO. Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* 23-11-2006, p. 213. No mesmo sentido: AgRg no REsp 601140/MG, Rel. Min. Denise

Note-se que não apenas bens corpóreos, mas também incorpóreos podem ser objeto de atividade econômica organizada para a circulação no mercado. A própria Constituição, aliás, qualifica como mercadoria a energia elétrica (art. 155, § 3º), que é um bem intangível por natureza. Ou seja, a tangibilidade não é requisito intrínseco às mercadorias, ao menos para fins tributários.

Se, no passado, a circulação comercial de bens e a prestação de serviços dependiam sobremodo de contatos presenciais, na economia digital as trocas econômicas cada vez mais prescindem de corporalidade. Há diversas situações sujeitas à tributação que se manifestam de forma desmaterializada, em cessões de bens e prestações de serviços *on line*[11].

Contudo, nada obstante as trocas virtuais no ciberespaço tenham se tornado corriqueiras, pairam ainda incertezas sobre a possibilidade de programas computacionais cuja distribuição no mercado não se encontra vinculada a suportes tangíveis serem considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS, em função do regime jurídico de proteção da propriedade intelectual a que se submetem e de diferenças específicas entre aqueles comercializados de forma padronizada, em larga escala, e aqueles customizados de acordo com as necessidades do adquirente.

3. O *DOWNLOAD* DE *SOFTWARE*: ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS

A Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 ("Lei de Direitos Autorais"), em seu art. 7º, XII, prevê que os programas de computador são obras intelectuais protegidas independentemente do meio (físico ou intangível) em que estejam expressas[12]. O art. 2º da Lei n. 9.609/98, por sua vez, confere aos programas de computador o mesmo regime de proteção das obras literárias.

O direito de propriedade intelectual protege a obra imaterial, vale dizer, a criação do espírito (*corpus mysticum*), tendo importância secundária o suporte físico (*corpus mechanicum*) no qual ela esteja incorporada. Em verdade, a tecnologia digital tem desmaterializado o suporte físico das obras intelectuais, permitindo a criação de um novo tipo de suporte, digital e intangível, desterritorializado no ciberespaço[13]. Os *downloads* por meio da internet possibilitam a reprodução ilimitada e simultânea de bens digitais sem necessidade de entrega de suportes físicos. No entanto, não implicam a transferência dos direitos patrimoniais

---

Arruda, *DJ* 10-4-2006; AgRg no Ag 642229/MG, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* 26-9-2005; e REsp 659569/RS, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 9-5-2005.

11 UCKMAR, Victor. Diritto Tributario e Tecnologia. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e tecnologia*. Curitiba: Juruá, 2003. p. 45.

12 "Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) XII – os programas de computador; (...)."

13 CARBONI, Guilherme C. *Direito de autor na multimídia*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 142.

sobre a obra, disciplinados pelo contrato firmado entre as partes, com fundamento no art. 49 da Lei n. 9.610/98[14].

Em decorrência do tratamento normativo das operações econômicas envolvendo direitos autorais, mesmo nos casos de transferência total de titularidade sobre programas de computador, o que ocorre é um negócio jurídico de cessão de direitos, que não se confunde com uma compra e venda. Esta pode até existir nos casos de alienação envolvendo suportes físicos para o programa, mas não acarreta a transferência de propriedade sobre a criação intelectual. Em regra, o *software* não sofre transferência de domínio, mas simplesmente tem seu uso licenciado pelo titular dos direitos autorais.

A obra imaterial, representada por um conjunto organizado de códigos, geralmente permanece sob o domínio do desenvolvedor (titular dos direitos de autor), o qual autoriza a comercialização de suportes físicos para fins de licenciamento. A licença realiza uma autorização de uso, mas não gera transferência de direitos de direitos patrimoniais sobre a obra intelectual[15]. Embora a Lei n. 9.609/98 utilize os termos "comercialização", "circulação comercial", "venda" e "outras formas de transferência", a sugerir que cópias do programa, como mercadorias, podem se submeter à cadeia de intermediação própria do comércio, não se deve olvidar o regime jurídico de proteção da propriedade intelectual do *software*. A depender do tipo de negócio jurídico envolvendo o programa de computador, as consequências tributárias podem ser diversas.

Nada obstante conste da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 o "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação", deve-se distinguir o licenciamento desenvolvido especificamente para certo usuário ("por encomenda") do licenciamento do chamado *software* "de prateleira" ("*off the shelf*"), vale dizer, de programas disponibilizados em larga escala no mercado, de forma padronizada, com base no entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 176.626/SP.

Nesse precedente, assentou-se que a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que neles se materializa não caracterizam serviços de licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra. De outra

---

14 "Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: I – a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei; II – somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita; III – na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos; IV – a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário; V – a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato; VI – não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato."

15 Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil:* contratos em espécie. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 325.

banda, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que "se tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme", sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um, "passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico" e sujeitando-se à tributação pelo ICMS[16]. Tal entendimento, porém, sedimentou-se na análise de casos concretos envolvendo *software* com suportes físicos comercializados.

Tratando-se de operações de transferências eletrônicas (*download*), a questão precisa ser examinada também com base em outros aspectos. Isso porque os *downloads* de bens digitais geralmente não importam transferências de titularidade sobre a obra intelectual (art. 37 da Lei n. 9.610/98), tampouco a alienação de suportes físicos.

Com efeito, as transferências digitais escapam à noção tradicional de "circulação de mercadorias", pois possibilitam a obtenção de *softwares* diretamente por meio da internet, sem que ocorra qualquer mudança de domínio sobre a utilidade em si mesma considerada (o "estoque" da empresa que as comercializa no ciberespaço não diminui em função da quantidade de aquisições).

Dadas as peculiaridades desses negócios, José Eduardo Soares de Melo pontua que os bens digitais não consubstanciam as características de âmbito legal e constitucional de mercadoria, lembrando que o *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos[17]. Elidie Palma Bifano, a seu turno, considera que a atividade de *download* não se caracteriza como operação sujeita ao ICMS, por carecer o bem digital das características de mercadoria e por lhe faltar o *corpus mechanicum*[18]. Em linha distinta, Guilherme Cezaroti observa que a corporalidade não é um requisito intrínseco das mercadorias, podendo as cessões totais de direitos de propriedade intelectual ser qualificadas como vendas de mercadorias intangíveis, sujeitas ao ICMS[19].

No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, o Supremo Tribunal Federal tratou da controvérsia, ao apreciar pedido de provimento jurisdicional para suspender a eficácia de dispositivo da legislação do Estado do Mato Grosso que previa a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador, "ainda que realizadas por transferência eletrônica" (art. 2º, § 1º, VI, da Lei n. 7.098/98).

O Ministro Relator Octavio Gallotti votou no sentido de suspender a eficácia da expressão "ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados", e de que fosse fixada a exegese de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo o licenciamento ou cessão de uso dos programas.

---

16 STJ, REsp 123.022/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, j. 14-8-1997, *DJ* 27-10-1997.

17 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 19.

18 BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 227.

19 CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP, 2005, p. 118.

Após alguns anos de suspensão do julgamento em virtude de pedido de vista, o Ministro Nelson Jobim, apresentou voto adotando o entendimento de que o ICMS pode incidir sobre *software* adquirido por meio de transferência eletrônica de dados. Posteriormente, o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe voto-vista acompanhando o Relator e registrando que a possibilidade de incidência do ICMS sobre *software* adquirido mediante transferência eletrônica de dados encontra dificuldades materiais e uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao comércio eletrônico.

Entretanto, por maioria, o Plenário do STF reconheceu a possibilidade de incidência do ICMS nas hipóteses de transferências eletrônicas de *software*, constando da ementa do julgado a irrelevância da discussão sobre a existência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito, e que "o apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis"[20].

Apesar de não ter ocorrido o exame do mérito, o posicionamento do STF traz balizas para a hermenêutica constitucional de expressões veiculadas na regra-matriz de incidência do ICMS, no que tange às novas operações envolvendo transferências eletrônicas de dados típicas da economia digital.

A abertura adotada pela Corte, reforçada com o entendimento de que o conceito de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação infraconstitucional, admitindo-se uma interpretação mais ampla, desvinculada do conceito de "obrigação de fazer"[21], traz novas dificuldades para a demarcação dos espaços para o exercício das competências tributárias previstas para o Estado, o Distrito Federal e os Municípios. Dificuldades que já se refletem nos planos legislativo, consultivo e jurisprudencial.

No Estado de São Paulo, o Decreto n. 61.522/2015 revogou o Decreto n. 51.619/2007, que previa como base de cálculo do ICMS, para as operações com programas de computador, o dobro do valor do suporte informático (mídia). Por conseguinte, passou a ser possível a cobrança do ICMS calculado com base no valor total da operação, cobrado do adquirente do *software*, independentemente da forma de aquisição (meio de mídia ou transferência eletrônica de dados, por *download* ou *streaming*). O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao analisar mandado de segurança impetrado com o objetivo de afastar da tributação pelo ICMS a revenda de licença de programas de computador, entendeu que o referido Decreto Estadual apenas adequou a hipótese de incidência do ICMS à realidade atual, uma vez que o *software* "pode ser comercializado por meio de transferência eletrônica, sem descaracterizar a sua natureza mercantil"[22].

---

[20] STF, ADI 1.945-MC, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26-5-2010, *DJe* 11-3-2011.

[21] STF, RE 651703, Repercussão Geral, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29-9-2016, *DJe* 25-4-2017.

[22] TJSP, Apelação 1020788-97.2016.8.26.0053, Rel. Silvia Meirelles, 6ª Câmara de Direito Público, j. 31-7-2017.

A questão também foi levada ao Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI n. 5.576, proposta pela Confederação Nacional de Serviços – CNS. Na sua petição inicial, a entidade sustenta que "tanto a elaboração de programas de computador, quanto seu licenciamento ou cessão de direito de uso são serviços e, como tais, pertencem ao campo de incidência do ISS"[23].

Na mesma linha de raciocínio, o Parecer Normativo SF n. 1, de 18 de julho de 2017, da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, a pretexto de "uniformizar a interpretação acerca do enquadramento tributário dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação", seja por meio de suporte físico ou no caso de transferência eletrônica de dados (*download* de *software*) ou quando instalados em servidor externo (*Software as a Service – SaaS*), consignou que tais negócios se inserem na previsão normativa da lista de serviços veiculada pela legislação do ISSQN.

E vai além, afirmando que o enquadramento para fins de cobrança do ISSQN "independe de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (*software* por encomenda) ou ser padronizado (*software* de prateleira ou *off the shelf*)". Nesse ponto, parece ter ignorado o entendimento jurisprudencial firmado pelo STF e pelo STJ, contribuindo para o aumento do grau de insegurança jurídica em torno da tributação na economia digital.

4. REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

O enquadramento normativo dos negócios jurídicos envolvendo transferências eletrônicas de *software* tem também reflexos na tributação sobre a renda das pessoas jurídicas.

No que tange ao regime do lucro presumido, de acordo com a Solução de Consulta Cosit n. 123/2014, o desenvolvimento e edição de *software* pronto para o uso (*standard* ou de prateleira) "classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto é de 8% sobre a receita bruta". Por outro lado, o desenvolvimento de *software* por encomenda "classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta" (arts. 518 e 519 do Decreto n. 3.000/99). Caso seja desempenhada concomitantemente mais de uma atividade, "o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade".

Na mesma linha de raciocínio, a Receita Federal do Brasil tem entendido que as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pelo licenciamento de programas de computador – customizáveis ou não customizáveis – produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda, escapam à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, por não configurarem remuneração de serviços de natureza profissional. Todavia, quando o serviço de customização, prestado pelo licenciante, "mais do que simples ajustes, produzir melhorias ou acréscimos de

[23] STF, ADI n. 5.576. Petição inicial disponível a partir de: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 dez. 2017.

funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas", a hipótese seria de retenção na fonte[24]. A premissa subjacente a esse posicionamento é de que o licenciamento de programas de computador "de prateleira", de forma não exclusiva, equivale a uma circulação de mercadorias, e não caracteriza uma atividade de prestação de serviços.

O foco, portanto, permanece sobre a distinção entre o *software* desenvolvido por encomenda e aquele do tipo "*off the shelf*". Nesse pormenor, o entendimento adotado pela RFB é mais um elemento de dissonância na controvérsia sobre o alcance dos conceitos de "mercadoria" e "prestação de serviços". Uma dissonância que, cada vez mais, aumenta o grau de insegurança do contribuinte em relação aos efeitos tributários de transferências eletrônicas de *software*.

5. CONCLUSÕES

O tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil é permeado de divergências conceituais que alimentam a litigiosidade e prejudicam a busca de segurança jurídica no contexto da economia digital.

Nota-se uma dissipação dos conceitos tradicionais de "mercadorias" e "serviços" em face da nova realidade de trocas econômicas no ciberespaço. Essa realidade impõe a necessidade de se repensar a adequação do modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços digitais pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, de maneira a evitar o exercício de competências tributárias não respaldadas constitucionalmente.

É igualmente imperativo buscar-se a redução de dissonâncias conceituais projetadas no exercício das competências tributárias da União, notadamente no que tange à tributação das pessoas jurídicas dedicadas ao desenvolvimento e licenciamento de programas de computador.

---

[24] Solução de Consulta Cosit n. 130/2016.

Renato Vilela Faria
Ricardo Maitto da Silveira
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018

saraiva jur

ISBN 978-85-53172-34-4

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Monteiro, Alexandre

Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Internet - Legislação 3. Comércio eletrônico - Impostos - Legislação 4. Tributação - Tratados I. Título II. Faria, Renato III. Maitto, Ricardo.

18-0495 CDU 34:336.2:004.738.5

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário : Economia Digital 34:336.2:004.738.5

SOMOS EDUCAÇÃO | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Diretoria executiva Flávia Alves Bravin
Diretoria editorial Renata Pascual Müller
Gerência editorial Roberto Navarro

Consultoria acadêmica Murilo Angeli Dias dos Santos

Edição Eveline Gonçalves Denardi (coord.)
Bruna Gimenez Boani

Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Carolina Mihoko Massanhi

Arte e digital Mônica Landi (coord.)
Claudirene de Moura Santos Silva
Fernanda Matajs
Guilherme H. M. Salvador
Tiago Dela Rosa
Verônica Pivisan Reis

Planejamento e processos Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Juliana Bojczuk Fermino
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Fernando Penteado
Mônica Gonçalves Dias
Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos Fernando Alves

Projeto gráfico Guilherme H. M. Salvador
Diagramação Muiraquitã Editoração Gráfica
Revisão Albertina Pereira Leite Piva

Capa Tiago Dela Rosa
Produção gráfica Marli Rampim
Sergio Luiz Pereira Lopes

Impressão e acabamento EGB Editora Gráfica Bernardi Ltda.

Data de fechamento da edição: 19-7-2018

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 605010 CAE 627157

Sumário

Apresentação 11

Parte 1
Tributação e os desafios da economia digital no Brasil

Seção A – Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional

Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital
João Francisco Bianco e *Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva* 16

A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS
João Dácio Rolim e *Daniela Silveira Lara* 37

As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda
Gustavo Lian Haddad e *Vinícius Nogueira* 57

Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira
Rodrigo Maito da Silveira e *Antonio Carlos de Almeida Amendola* 84

Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*
Luís Flávio Neto e *Giácomo Paro* 98

Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo
Matheus Bertholo Piconez 116

Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital
Elidie Palma Bifano e *Bruno Fajersztajn* 134

Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários
Bárbara Melo Carneiro e *Fernando Daniel de Moura Fonseca* 158

Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital
Paulo César Teixeira Duarte Filho e *Arthur Pereira Muniz Barreto* 173

Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil
Alexandre Siciliano Borges e *Igor Scarano Brandão* 193

A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos
Diego Marchant 205

Transferências *cross-border* de direitos de uso sobre *software* de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas
Carlos Cornet Scharfstein e *Juliana Vargas Sallouti* 214

Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil
Matheus Carneiro Assunção 227

Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil
Henrique Munia e Erbolato e *Lucas Di Francesco Veiga* 235

Seção B – Aspectos relacionados à tributação sobre o consumo

Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado
Luís Eduardo Schoueri e *Guilherme Galdino* 245

A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet
José Eduardo Soares de Melo 269

Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade "comunicação" e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet
Roberto Biava Júnior 283

E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira
Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira 302

O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação
Carlos Augusto Daniel Neto e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* 322

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica
Carlos Otávio Ferreira de Almeida e *Lucas Bevilacqua* 339

Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS
Maurício Barros 358

Operações de *cloud computing* (*SaaS*, *IaaS*, *PaaS* etc.): ICMS *vs.* ISS
Rodrigo de Freitas e *Bruno Akio Oyamada* 376

A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com *software*
João Victor Guedes Santos e *Camila Caçador Xavier* 397

O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital
Fernanda Ramos Pazello 411

Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos
Carlos Eduardo de Arruda Navarro e *João Vitor Kanufre Xavier da Silveira* 430

Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015
Matheus Augusto Ferraz Rector e *Raphael de Campos Martins* 447

Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*
Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e *Iris Cintra Basilio* 462

Seção C – Tributação de produtos ou negócios selecionados

ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor
Heleno Taveira Torres 480

Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS
Alberto Macedo 504

O alcance da imunidade tributária sobre os livros digitais e seus acessórios
Marcos Neder e *Luciane Pimentel* 522

IaaS, *PaaS*, *SaaS* e os reflexos tributários da *cloud computing* desenvolvida no exterior
Luciana Rosanova Galhardo e *Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis* 533

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte
Rodrigo Brunelli Machado e *Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão* 544

Tributação da atividade de armazenamento digital de dados
Hugo de Brito Machado Segundo e *Raquel Cavalcanti Ramos Machado* 556

Tributação de marketing digital por meio de *websites*: Caso *Google Adworks* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional
Luciana Ibiapina Lira Aguiar 570

Regime jurídico tributário do VoIP
Renato Vilela Faria 588

Tributação de *data center* no Brasil
Thais Meira e *Andrea Oliveira* 606

Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais
Thiago Rufalco Medaglia e *Eric Simões Visini* 624

IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do BACEN
Renato Souza Coelho e *Gabriel Oura Chiang* 641

A Tributação de *SaaS* e *SaaP* no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de *Massively Multiplayer Online Games* (MMOGs)
Lucas de Lima Carvalho e *Rogério Baptista Fedele* 657

Desafios na tributação dos programas de fidelização
Jorge N. F. Lopes Jr. e *Mariana Monte Alegre de Paiva* 677

Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet
Ricardo Augusto Alves dos Santos 692

O *Software as a Service* (*SaaS*) e a tributação pelo ISS
Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 711

Tributação de *software* "embarcado" e os conflitos ICMS *vs.* ISS
Fernanda Sá Freire Figlioulo e *Maria Virgínia Fantucci Pillekamp* 727

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil
Leonardo Aguirra de Andrade 742

Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados
Diego Alves Amaral Batista e *Luís Felipe Vieira Rangel* 760

Parte II
Novas perspectivas: políticas fiscais para a tributação dos negócios na economia digital e das novas tecnologias

Seção A – Economia digital e formas alternativas de tributação

Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático
Marco Aurélio Greco 780

Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil
Paulo Caliendo 791

Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C
Misabel Abreu Machado Derzi e *César Vale Estanislau* 806

Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira
José Luis Ribeiro Brazuna 825

Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real
Victor Polizelli 846

Tributação direta *vs.* tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal
Rafael Malheiro e *Laura Salviano Almeida da Costa* 866

A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial
Ramon Tomazela Santos 881

Impressão 3D e sistema tributário disfuncional
Flávio Veitzman 899

Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços
Caio Augusto Takano 906

Seção B – Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas

As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo
Ricardo Maitto da Silveira 922

Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia
Tatiana Falcão 944

Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na economia digital
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e *Leonardo Freitas de Moraes e Castro* 959

A aplicação dos acordos de bitributação aos negócios da economia digital: as visões do Brasil, da OCDE e da ONU sobre *software* e serviços técnicos
Paulo Victor Vieira da Rocha 979

Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários "abusivos" e o "*nexus approach*"
Reinaldo Ravelli Neto e *Daniel Leib Zugman* 1001

Parte III
Direito comparado: a tributação da economia digital sob a perspectiva de outros países

Evolução da tributação da economia digital na Alemanha
Gerd Willi Rothmann 1016

As disputas de *cost sharing agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos
Rubens Barrionuevo Biselli 1038

European VAT and the digital economy
Aleksandra Bal 1057

Canada: taxing global digital income in a post-BEPS world
Arthur J. Cockfield 1070

Taxation of the digital economy: a U.S. subnational perspective
Walter Hellerstein 1086

Australia's Multinational Anti-Avoidance Law (2016): treating the symptom rather than the disease
Michael Kobetsky 1104

Taxation of the digital economy: Argentina perspective
Guillermo O. Teijeiro e *Juan Manuel Vázquez* 1127

Taxation of the digital economy in France
Polina Kouraleva Cazals 1151

Taxation of digital economy: India perspective
T. P. Ostwal e *Mohak Shingala* 1165

Taxation of the digital economy: Japan perspective
Asatsuma Akiyuki 1179

Challenges of the tax systems in the digital economy era: Mexico perspective
Elias Adam Bitar e *Victor Diaz Infante Martinez* 1194