10.2. DA PRATELEIRA À NUVEM: A DISPUTA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS NA TRIBUTAÇÃO DO USO DO *SOFTWARE*

VINICIUS JUCÁ ALVES

Mestre em Direito Tributário (LL.M) com *honors* (*distinction and Dean's list*) pela Georgetown University. Especialização em Direito pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sócio de TozziniFreire Advogados.

CHRISTIANE ALVES ALVARENGA

Mestre em Direito Tributário (LL.M) com *honors* (*distinction and Dean's list*) pela Georgetown University. Especialização em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogada de TozziniFreire Advogados.

1. Introdução

A discussão sobre a tributação de *software* já ocorre nos tribunais superiores há mais de 20 anos. Apesar disso, ainda não existe definição que resolva o conflito de competência instaurado entre Estados e Municípios sobre o tema: os Estados entendem que o "*software* de prateleira" (aquele que não é customizado para se adequar ao consumidor) é uma mercadoria e impõem a incidência do ICMS e os Municípios entendem que o licenciamento de qualquer *software* é um "serviço de qualquer natureza", tributado pelo ISS.

O presente artigo objetiva traçar um histórico legislativo e jurisprudencial acerca da exigência do ICMS e do ISS sobre as operações com *software* de prateleira objeto de licença de uso, analisando se a forma de disponibilização do *software* de prateleira, objeto de licença de uso, por download ou na nuvem (SaaS), ou mesmo

a forma de pagamento (licença que é paga só uma vez, ou licença que é paga periodicamente) deverá interferir na definição da tributação do uso do *software*.

2. Histórico Legislativo e jurisprudencial

2.1. ICMS no STF

A expressão "*software* de prateleira" foi utilizada pela primeira vez no Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 176.626, para tratar do *software* produzido em escala, aquele *software* que não é customizado para se adequar ao consumidor que adquire a licença. Em 1998, quando esse caso foi julgado, a forma mais comum para ter acesso a um *software* era "comprar" uma caixa com um "*Compact Disc*" (CD) em uma loja especializada, supermercado, ou outro posto de "venda". Até por isso, o "*software* de prateleira" também era chamado de "*software* de caixinha".

A questão, portanto, era saber se essa "venda" dessa "caixinha" numa loja especializada era uma comercialização de mercadoria sujeita ao ICMS. Na ocasião, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence deixou claro que a incidência do ICMS apenas seria possível se existisse um meio físico. Assim, concluiu que, quando um consumidor vai a uma loja de departamento e compra uma "caixinha" contendo um CD, para instalar o *software* no seu computador, o ICMS incidirá sobre a operação com o suporte físico (bem corpóreo)[1]:

> (...) *Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS:* dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional *de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo* – como a do chamado "*software* de prateleira " (off the shelf) – os quais, *materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.* (...)" (não destacado no original)

Sendo assim, parece-nos claro que o STF não determinou a incidência do ICMS sobre licença de *software*, muito pelo contrário, deixou expresso que sobre licença (bem incorpóreo) não incide o ICMS. O que a Primeira Turma do STF permitiu foi a incidência do ICMS nas operações no varejo com o "corpus mechanicum", ou seja, com a "caixinha" do *software*.

---

1. STF, Recurso Extraordinário 176.626, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T., *DOU* 11.12.1998 (não destacado no original).

Sobre o tema, a decisão do STF é clara ao indicar que, somente se permite essa incidência pois, a relação jurídica entre o lojista que vende a "caixinha" e o adquirente não é de licenciamento, mas de venda de uma "caixinha". O mesmo ocorreria com a venda de um disco de vinil. Sobre essa venda do bem físico pode incidir o ICMS. Mas não pode incidir o ICMS sobre o licenciamento puro (a relação jurídica entre o detentor do direito autoral e aquele que adquire uma licença para usar esse direito):

> De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode interferir ao comprador: sua posição aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com direitos de autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa.

Tanto é verdade que a decisão foi contrária à incidência do ICMS sobre a licença, que a conclusão do STF foi "não conhecer do recurso extraordinário" interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que já havia afastado a incidência do ICMS sobre licença.

A única parte dessa decisão que foi favorável à incidência do ICMS foi aquela em que o STF ressalva o direito do Estado cobrar o ICMS sobre a circulação do *corpus mechanicum*, termo que o Relator insiste em grifar. Ora, se não existe *corpus mechanicum* (ou seja, se estamos diante de puro licenciamento, como é o caso do download), não há que se falar de incidência do ICMS.

Tanto é verdade que, por muitos anos, até 2015, a base de cálculo utilizada pelo Estado de São Paulo para tributar *software* era duas vezes o preço do suporte físico do *software* (a caixinha).[2] Se não houvesse suporte físico, não havia tributação.

A nosso ver, é acertada a determinação de não incidência do ICMS sobre a licença de uso, pois não existe transferência de propriedade do *software* no contrato de licença, requisito essencial para a incidência do ICMS. Quando um contrato de licença de uso é assinado, o direito autoral permanece sendo propriedade do licenciador, o licenciado apenas paga para usar o *software* com as limitações indicadas no contrato de licença. Não havendo transferência de propriedade do direito autoral, não há que se falar em incidência do ICMS.

Mas, em 30.12.1998, logo após a publicação do precedente da Primeira Turma do STF, o estado do Mato Grosso instituiu a Lei 7.098, com o objetivo de ampliar o alcance da incidência do ICMS para bens incorpóreos. De acordo com o

2. Decreto Paulista 51.619, de 2007.

artigo 2°, § 1°, inciso I, o ICMS também incidiria sobre "as operações com programa de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados". Essa norma tinha por objetivo tributar inclusive o *download* – ou seja, tributar a licença de *software* pura pelo ICMS.

Tal dispositivo teve a sua constitucionalidade questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") 1.945/MT, que ainda pende de julgamento quanto ao mérito. O interessante desse caso é que a análise do pedido de liminar, que começou em 19.04.1999, apenas foi concluída em 26.05.2010, mais de 10 anos depois. Na ocasião, o STF entendeu que não seria o caso de conceder liminar para afastar a incidência do ICMS no *download* do *software*.[3] O critério para a incidência foi a padronização. Assim, ao menos em sede de liminar, o STF ampliou o conceito de mercadoria, fazendo com que o ICMS alcançasse também bens incorpóreos.

Vale notar que, dos Ministros que ainda estão no STF, 3 votaram contra a incidência do ICMS sobre o *software* (Ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurelio e Celso de Mello) e 2 votaram por negar a liminar, mas também baseados na ausência de *periculum in mora* (Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli) – como ponderou o Ministro Gilmar Mendes, se a norma vigeu por 10 anos enquanto o pedido de liminar pendia de análise, então não existiria urgência ou risco a justificar a sua suspensão. Nesse cenário, a nosso ver, a matéria ainda não está definida no STF.

2.2. O recente movimento dos Estados para cobrar o ICMS

Apesar de ainda pendente a discussão no STF, os Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ"), publicaram, em 2015, o Convênio ICMS 181/2015,[4] por meio do qual avocaram a competência para tributar as

3. "ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2°, § 1°, item 6, e art. 6°, § 6°, ambos da Lei Impugnada). Possibilidade. *Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância.* O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. 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." STF, MC na ADI 1.945/MT, rel. Min. Octavio Gallotti, Min. Redator Gilmar Mendes, j. 2010. (não destacado no original)

4. Brasil. Convênio ICMS 181/2015. Cláusula primeira – (...) autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados. Cláusula segunda – O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em

operações realizadas com programas de computador padronizados, inclusive "nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados".

Na sequência, o estado de São Paulo publicou o Decreto 61.522/2015, para determinar que a incidência do ICMS sobre os programas de computador se daria sobre o valor da operação (que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente). Em 2016, o Estado publicou o Decreto 61.791/2016, postergando a incidência do ICMS nas operações via *download* para o momento de definição do local de recolhimento do imposto.[5]

No mesmo sentido, o Estado de Minas Gerais, por meio do Decreto 46.877/15, interpretado, posteriormente, pela resposta à Consulta de Contribuinte 029/2016, passou, a partir de 02.02.2016, a tributar as operações com *software* também pelo valor da operação, independentemente da forma de aquisição, ainda que por meio de transferência eletrônica de dados.

Em face das alterações promovidas pelos estados de São Paulo e Minas Gerais, a Confederação Nacional de Serviços ajuizou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5.576/SP e 5.659/MG, ainda não julgadas.

Em 05.10.2017, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS 106/2017, objetivando disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, dentre eles o *software*.

De acordo com o Convênio ICMS 106/2017, o ICMS incidente sobre as operações com *software* padronizado, ocorridas por meio de transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico (SaaS), será devido à unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do *software*.[6] Ou seja, institui tributação no destino pelo ICMS.

---

substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

5. Brasil. Decreto 61.791/2016. Introduz alterações no Regulamento do ICMS: Acrescenta o artigo 37 às disposições transitórias. *Artigo 37. Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.*
6. Brasil. Convênio ICMS 106/2017. Cláusula primeira – (...) Cláusula segunda – As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS. Cláusula terceira – O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Apesar das inconstitucionalidades incorridas pelo Convênio ICMS 106/2017, destacadas por nós em outra oportunidade,[7-8] é certo que, após a sua edição, os Estados entendem que não restam mais entraves para a cobrança do ICMS sobre as operações com *software*, via download ou disponível na nuvem.

O Estado de São Paulo, por exemplo, que apenas aguardava a definição do local de recolhimento do imposto, publicou, em 22.12.2017, o Decreto 63.099/2017, introduzindo, no âmbito estadual, as regras do Convênio ICMS 106/2017. O Decreto também transferiu à Secretaria da Fazenda a competência para estabelecer a forma e as condições para o pagamento do ICMS.[9] As novas regras entraram em vigor em 01.04.2018.

Apenas em 24.03.2018 (poucos dias antes do início da vigência da cobrança), a Secretaria da Fazenda Estadual publicou a Portaria CAT 24/2018, trazendo, dentre outros, os procedimentos a serem observados para a emissão de notas fiscais eletrônicas, como, a possibilidade de emissão de uma nota fiscal por mês, consolidando todas as operações com destino a pessoas domiciliadas ou estabelecidas no mesmo município.[10]

A Portaria CAT 24/2018 ainda esclareceu que seriam tributados apenas os *softwares* padronizados disponibilizados na nuvem ou via *download*, que, no entender do Estado, comporta "cessão definitiva" do *software*.[11] Não estaria abrangido pela tributação o *streaming*.

---

7. ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves Alvarenga. *A inconstitucionalidade da forma criada para cobrar ICMS sobre software: Breves questionamentos sobre a constitucionalidade do Convênio CONFAZ 106/2017*. JOTA. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-tozzinifreire/inconstitucionalidade-da-forma-criada-para-cobrar-icms-sobre-*software*-06022018]. Acesso em: 05.08.2018.
8. Destaque-se, por exemplo, a invasão de competência da Lei Complementar para definir o estabelecimento pagador do ICMS, em violação ao art. 155, § 2º, inciso X, "d", da Constituição Federal.
9. Brasil. Decreto 63.099/2017. Introduz alterações no Regulamento do ICMS: Artigo 478-A – Tratando-se de saídas com bens ou mercadorias digitais realizadas pelo estabelecimento a que se refere o inciso IV do artigo 16 deste Regulamento, por meio de transferência eletrônica de dados, destinadas a consumidor final, o imposto deverá ser recolhido, quando da referida transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, artigos 1º, 2º e 23).
10. Brasil. Portaria CAT 24/2018. Art. 2º Os estabelecimentos que comercializem ou disponibilizem bens e mercadorias digitais ficam obrigados à emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e. § 1º Os estabelecimentos de que trata o "caput": 1. ficam autorizados a emitir, até o 5º dia útil de cada mês, NF-e consolidando todas as saídas de bens e mercadorias digitais destinadas a pessoas domiciliadas ou estabelecidas no mesmo município realizadas no mês anterior, que deverá conter: (...)
11. Brasil. Portaria CAT 24/2018. Art. 1º (...) Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados,

Nesse cenário, a partir de 01.04.2018, o Estado de São Paulo passou a exigir o ICMS das empresas de *software* que disponibilizarem o seu acesso a clientes paulistas via *download* ou na nuvem. Tais empresas se viram em cenário de bitributação, posto que, como será demonstrado, a seguir, já recolhiam o ISS sobre a licença de uso do *software*.

2.3. ISS

O uso de *software* no modelo tradicional é formalizado por meio do contrato de licença de uso, previsto no artigo 9º, da Lei 9.609/98 (Lei do *Software*).[12] Nesse contrato, a propriedade do direito autoral permanece com o seu detentor, desenvolvedor do *software*. Quem deseja usar esse *software* apenas recebe uma licença com determinadas restrições, mediante o pagamento de quantia em remuneração ao direito de uso.

A tributação da licença de uso de *software* apenas teve início em 2003, com a publicação da Lei Complementar 116/2003, que trouxe expressamente que o ISS poderia incidir sobre o licenciamento de *software*: "1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação".

Na época, a computação em nuvem ainda não era uma realidade. Em geral, o uso do *software*, se não era objeto de aquisição nas "prateleiras", era objeto de *downloads*.

No Brasil, vigia o entendimento pacificado no STF, no julgamento do RE 176.626, no sentido de que o ICMS apenas deveria incidir sobre as operações com *softwares* produzidos em escala e se existente um suporte físico.[13]

Observe que mesmo os *softwares* adquiridos em caixinha possuíam, em sua embalagem, o contrato de licença de uso do *software*. Tratavam-se das chamadas

---

inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo: 1. *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download " ou em nuvem; 2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download "), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

12. Brasil. Lei 9.609/98. Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

13. A base de cálculo para fins de ICMS no Estado de São Paulo era definida em razão do valor da mídia física que continha o programa de instalação. O capítulo 12, do Decreto 51.619/2007, atualmente revogado pelo Decreto 61.522/2015, definia que a base de cálculo do referido imposto era o correspondente ao dobro do valor do suporte informático do programa de computador, ou seja, o dobro do valor da mídia física que contivesse o programa instalador do *software*, que poderia ser um CD, DVD etc.

licenças permanentes. O usuário instalava o *software* em sua máquina e possuía o seu direito de uso por tempo indeterminado. O mesmo ocorria no *download*.

Foi essa a realidade que permeou a edição da Lei Complementar (LC) 116/2003, que tentou tomar como fato imponível um dos contratos típicos presentes na Lei do *Software*: o contrato de licença de uso do *software*. A LC 116/03 não distingue entre licença permanente ou temporária, por isso os Municípios cobram o ISS em qualquer caso.

Já nos posicionamos no sentido de que o item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 apenas seria aplicável às operações com *softwares* customizáveis.[14] A nosso ver, se o *software* é de prateleira, não deveria incidir nem ISS, nem ICMS.

Sem dúvida, no desenvolvimento de um *software* personalizado existe uma prestação de serviço, o que autoriza a incidência do ISS, como já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça.[15] O problema surge quando os Municípios tentam cobrar ISS sobre o licenciamento do *software* de prateleira, situação em que não existe prestação de serviço de personalização, pois o *software* de prateleira não sofre alterações.

O Município de São Paulo já deixou claro, por meio do Parecer Normativo SF 1/2017, que cobrará ISS sobre o licenciamento de uso de *software* de prateleira, independente da forma de disponibilização, se por download ou na nuvem:

> Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de *software*"), ou quando instalados em servidor externo ("*Software* as a Service – SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003.
>
> Parágrafo único. O enquadramento a que se refere o "caput", no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei 13.701, de 2003.
>
> Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo 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'").

14. ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves Alvarenga. "A Tributação do *Software* de Prateleira e a Jurisprudência", do livro Tributação de bens digitais: *A disputa tributária entre Estados e Municípios* – notas sobre o convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018.
15. AgRg no A REsp 32547 / PR, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., STJ, *DJe* 27.10.2011.

A constitucionalidade do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 será objeto de análise pelo STF no julgamento do RE 688.223/PR, que teve repercussão geral reconhecida.[16] Naqueles autos, o STF deverá se pronunciar, à luz do artigo 156, III, da CF/88,[17] se a tributação da licença de uso de *software* pelo ISS apenas é cabível quando há um serviço personalizado ou não.

3. Situação atual: Conflito de competência, – o que esperar da jurisprudência

Como visto, claramente a situação atual é de conflito de competência. De um lado, os Municípios, desde 2003, exigem o ISS sobre a licença de uso de *software* de prateleira. De outro, os Estados, desde abril de 2018, cobram os ICMS sobre as operações com *softwares* de prateleira, disponibilizados via *download* ou na nuvem.

Caberá às Cortes Superiores definir quem, Estados ou Municípios (se algum deles), pode cobrar imposto sobre o uso do *software* de prateleira.

3.1. ICMS

Como indicado, no STF aguarda-se o julgamento de mérito das ADIs 1.945/MT, 5.576/SP e 5.659/MG. Espera-se que, naquelas ações, o STF defina a incidência do ICMS nas operações com transferência eletrônica de dados.

Em análise das manifestações apresentadas nesses processos, é curioso notar a mudança de posicionamento da Procuradoria Geral da República ("PGR"). Na ADI 1.945/MT, a PGR se manifestou pela não incidência do ICMS, diante da ausência da transferência de propriedade do *software* no licenciamento de direito de uso:

> (...) *Software*. Obra intelectual. Direito Autoral. Operações econômicas caracterizadas pela licença ou cessão do direito de uso. ICMS. Não incidência.
>
> (...)
>
> 52. De fato, as transações econômicas envolvendo *softwares*, ainda quando haja a transferência total da titularidade (admitida mediante estipulação contratual escrita – art. 49, II, Lei 9.610/1998), não constituem operações de compra e venda, mas sim negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de direito de uso.

16. Direito constitucional e tributário. Licenciamento ou cessão de direito. Programas de computador personalizados (*software*). Incidência de ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Manifestação pela repercussão geral. (RE 688.223 RG, rel. Min. Luiz Fux, j. 20.09.2012, acórdão eletrônico *DJe*-195 divulg. 03.10.2012 public. 04.10.2012)

17. Brasil. Constituição Federal de 1988. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

> 53. *Isso porque o software é fruto da produção intelectual do programador, que possui sobre o bem concebido verdadeiro direito de propriedade, sendo impedida sua livre exploração econômica por terceiros.*
>
> 54. Nesse sentido, aplica-se ao programa de computador a proteção autoral dispensada às demais obras intelectuais, independente do suporte em que fixado (art. 2º da Lei 9.609/1998 e art. 7º, XII, da Lei 9.610/1998 – Lei de Direitos Autorais).
>
> 55. Por tais razões, as operações econômicas envolvendo *softwares* não estão incluídas no âmbito de incidência do ICMS. (...)

Por outro lado, nas ADIs 5.576/SP e 5.659/MG, a PGR manifestou-se pela incidência do ICMS mesmo quando há transferência eletrônica de dados. Nessa oportunidade, a PGR limitou-se a afirmar que, ainda que em meio digital, o *software* deve ser tributado pelo imposto estadual:

> (...) 3. *É irrelevante, para fins de incidência de ICMS em operações de comercialização de software, o fato de este ser adquirido por meio físico ou digital* (transferência eletrônica de dados – download ou streaming). Precedente: medida cautelar na ADI 1.945/MT.
>
> 4. Incidência do ISS exclusiva para *softwares* de encomenda, criados para atender a necessidade específica do usuário (personalizado), por caracterizar prestação de serviço, nos moldes do art. 156, III, da CR. Inocorrência de bitributação.
>
> 5. Parecer por não conhecimento da ação e, no mérito, por improcedência do pedido. (...)

Observe, do trecho acima, que a ausência de transferência de propriedade não foi mencionada pela PGR. Sobre o tema, vale lembrar que circulação (fato gerador do ICMS) tem por pressuposto a transmissão de titularidade, resultante de uma operação jurídica que tenha por objeto tal transmissão, conforme defendido pela maior parte da doutrina[18] e também como restou consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.[19]

---

18. Nesse sentido: (i) CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 38; (ii) MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS* – teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 14; e (iii) ATALIBA, Geraldo. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, 7. ed. São Paulo, v. 25-26, 2004. p. 11.
19. Brasil. Súmula 166. STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Sendo assim, ainda que o STF venha a entender que um bem digital pode adquirir a qualidade de mercadoria para fins de incidência do ICMS, é imprescindível reiterar que no contrato de licença de uso de *software* não há a circulação do bem, posto que o *software* não deixa de ser de propriedade daquele que concede a licença.

Ora, tanto no *software* disponibilizado via *download*, quanto naquele disponível na nuvem, o que prevalece é o licenciamento do direito de uso do *software*. A principal diferença entre os dois está no tipo de licença. Enquanto no *download* a licença pode ser permanente, no SaaS a licença é temporária, durará enquanto vigente o contrato.

Nem a Lei dos Direitos Autorais, nem a Lei do *Software*, nem a LC 116/03 estabelecem diferença entre a licença temporária e a licença permanente. Portanto, parece-nos irrelevante, para efeitos de incidência do ICMS, se a licença é temporária, se o pagamento do preço da licença é feito mensalmente, se a licença é definitiva, ou se o pagamento do preço da licença é feito de uma vez só. Em todos os casos, a propriedade do direito autoral permanece como licenciador, de maneira que, não havendo transferência de propriedade, não há incidência de ICMS.

Portanto, a nosso ver, o STF deveria dar provimento às ADIs 1.945/MT, 5.576/SP e 5.659/MG para determinar a não incidência do ICMS sobre o licenciamento de uso do *software*.

3.1.1. Ação das empresas de software

Enquanto o STF não se posiciona sobre o tema, associações têm impetrado mandados de segurança objetivando questionar as legislações estaduais que introduziram os novos procedimentos do Convênio ICMS 106/2017. Esse é o caso da Brasscom[20] e da Fesesp,[21] que impetraram mandados de segurança no Estado de São Paulo, a fim de afastar a exigência prevista no Decreto 63.099/2017.

Em ambas as ações, as associações obtiveram decisões liminares favoráveis. No caso da Brasscom, a decisão liminar afastou a cobrança do ICMS, em razão da inconstitucionalidade perpetrada pelo Decreto 63.099/2017 e pelo Convênio ICMS 106/2017, posto que, nos termos do artigo 146 da CF/88, apenas Lei Complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).[22] A decisão liminar foi

20. Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação.

21. Federação de Serviços do Estado de São Paulo.

22. Mandado de Segurança 1010278-54.2018.8.26.0053. "(...) Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o *software* padronizado por transferência eletrônica por *download* (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming*

mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, quando da negativa da antecipação de tutela recursal ao Agravo de Instrumento da Fazenda Estadual.[23]

Em relação ao mandado de segurança da Fesesp, a decisão liminar proferida afastou parcialmente a exigência do ICMS, em razão do conflito existente entre o Decreto 63.099/2017 e a Lei Complementar 116/2003. A magistrada entendeu que o ICMS apenas poderia incidir em caso de disponibilização de *software com cessão definitiva*, situação que o Juízo entendeu não estar abrangida pela Lei Complementar 116/2003.[24]

A dúvida fica em relação à expressão "com cessão definitiva". Como acima mencionado, por meio da Portaria CAT 24/2018, o Estado de São Paulo deixou claro que há cessão definitiva do *software* quando de sua disponibilização por *download*.

O posicionamento do Estado tem como contraponto a redação do item 1.09 da Lei Complementar 116/2003, que prevê a incidência do ISS sobre a disponibilização, "sem cessão definitiva", de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, o chamado *streaming*.

Não podemos concordar com o posicionamento do Estado. Haverá a cessão do *software*, de forma definitiva, apenas quando presente a transferência da propriedade intelectual referente ao *software*. No download, o que prevalece, repita-se, é a licença de uso do *software*. Nas palavras de Fabio Ulhoa Coelho[25] os contratos de cessão de direitos autorais e de licença de uso do *software* são institutos que não se confundem:

(o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis). (...) Sendo assim, *defiro a liminar* para determinar ao impetrado que suspenda os efeitos do Decreto Estadual 63.099/17 para as representadas pela Impetrante, tendo em vista sua entrada em vigor em 01.04.2018, conforme postulado." (mar./2018).

23. Agravo de Instrumento 2086668-13.2018.8.26.0000, decisão proferida em maio/2018.

24. Mandado de Segurança 1019249-28.2018.8.26.0053. "(...) Defiro, portanto, parcialmente a liminar para suspender, até ulterior decisão judicial em sentido contrário, os efeitos do Decreto Estadual 63.099/17, de modo que os substituídos pela impetrante não sejam compelidos ao recolhimento de ICMS sobre as operações com *software* realizados por transferência eletrônica de dados. Fica excluída a hipótese de *disponibilização de software com cessão definitiva*, eis que nessa situação a incidência do ICMS é válida, considerando que a lei do ISS somente dispõe sobre a disponibilização *sem* cessão definitiva."

25. *Curso de Direito Civil* – v. 4 – Direito das coisas e direito autoral. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 840-841.

> Os contratos cujo objeto é o uso de programa de computador, classificados por Newton de Lucca entre os informáticos (2003:67/70), correspondem à hipótese mais frequente de negócios contratuais dessa categoria. Não se confunde com a cessão de direitos autorais, em que o titular da propriedade intelectual referente ao *software* (cedente) transmite-a a outrem (cessionário), mediante remuneração, deixando de ser, assim, o proprietário. Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. O contrato pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, fica legitimamente autorizada a usar programa de computador, então, é a licença de uso. Quando o consumidor 'adquire', no mercado, o *software* de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos

Diante do acima exposto, entendemos que não existe amparo na legislação atual para fazer qualquer distinção entre as licenças de direito de uso. São todas iguais perante a legislação. Inclusive para fins tributários, quando a LC 116/03 atribui aos municípios o direito de cobrar o ISS, ela não limita esse direito a qualquer tipo de licença de uso. Pela literalidade da LC 116/03, todas as licenças de uso deveriam estar sujeitas ao ISS. Não podem estar sujeitas ao ICMS pois, como já dissemos, não existe mudança de titularidade.

3.2. ISS

Como mencionado acima, a constitucionalidade do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 será objeto de análise pelo STF no julgamento do RE 688.223/PR. Naqueles autos, o STF deverá se pronunciar se a tributação da licença de uso de *software* pelo ISS apenas é cabível na existência de um serviço personalizado ou se a cobrança também é possível ainda que ausente o serviço de personalização.

Definindo-se pela incidência do ISS apenas quando a licença de uso se referir à *software* customizado ou personalizado, em princípio, estaria extinto o conflito de competência, restando ao STF decidir, ADIs 1945, 5.576/SP e 5.659/MG, se o ICMS incidirá sobre qualquer operação de *software* que envolva a transferência de dados.

Por outro lado, entendendo-se que o ISS também deve incidir sobre a licença de uso de *software* padronizado, o STF deverá indicar, expressamente, em qual circunstância o imposto municipal será aplicável, afastando a incidência do ICMS.

Ou seja, as ações pendentes de julgamento no STF que, em tese, resolverão o conflito de competência vigente entre os Estados e Municípios sobre a tributação de *software* deverão ser analisadas em conjunto, de forma que o intérprete do direito, amparado na jurisprudência da Corte Suprema, possa definir, para todos os fins tributários, seja na esfera estadual, como municipal e federal, o tratamento a ser dado ao uso do *software*.

No âmbito dos Tribunais de Justiça tem-se conhecimento de que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em análise do modelo tradicional dos contratos de licença de uso de *softwares* padronizados, e na esteira do antigo julgado do STF (RE 176.626/SP), tem afastado a incidência do ISS e possibilitado a cobrança do ICMS, por entender presente apenas uma "obrigação de dar".[26]

Por outro lado, o mesmo Tribunal já decidiu pela incidência do ISS quando o *software* de prateleira é disponibilizado na nuvem.[27] Em análise das decisões proferidas, é possível inferir que, em que pese a licença de uso do *software* seja o fim almejado pelo consumidor, os contratos de SaaS envolvem outras prestações de serviço (manutenção, atualização e suporte técnico), que justificam a incidência do ISS pelo item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Um outro ponto de vista da questão da incidência do ISS está na própria natureza jurídica do *software*, que é um direito autoral protegido pela Lei 9.610/98. É interessante notar que o artigo 3º dessa Lei estabelece que o direito autoral deverá ser tratado como "bem móvel" para efeitos legais. Ora, se o contrato de licenciamento de uso nada mais é que autorizar alguém a utilizar um *software*, mediante a observância de determinadas limitações, mediante pagamento de um preço, é possível que se entenda que estamos diante de uma locação de um bem móvel. Se esse for o caso, a Súmula Vinculante 31 do STF afastaria também a incidência do ISS sobre o licenciamento de uso de *software*, pois no aluguel está implícita uma obrigação de dar, e o serviço tributável pelo ISS somente poderia ser uma obrigação de fazer.

Nesse contexto, não incidiria o ICMS, pois não há transferência de titularidade do direito autoral, e não incidiria o ISS, pois se trataria de uma locação de bem móvel.

Diante da evolução da jurisprudência do STF, essa hipótese tem nos parecido mais difícil de se materializar. É que recente decisão do STF no caso dos planos de saúde,[28] concluiu que essa dicotomia entre obrigação de dar e de fazer não é

26. Nesse sentido: Apelação/Reexame necessário 0014778-19.2010.8.26.0068 (set./2016); Apelação/Reexame Necessário 1006028-54.2015.8.26.0482 (fevereiro/2018).

27. Apelação Cível 0006496-32.2013.8.26.0053 (set./2014); Apelação 1004053-57.2014.8.26.0053 (agosto/2015).

28. STF, Recurso Extraordinário 651.703, rel. Min. Fux, 1ª T., *DJe* 25.04.2017.

importante, e que para incidência do ISS basta que haja item na lista de serviços da Lei Complementar autorizando a cobrança. Apesar de discordarmos da argumentação do Ministro Relator nesse caso, com a devida vênia, discussão que foge ao ponto discutido nesse artigo, não podemos deixar de considerar que essa decisão indica que o STF tende a privilegiar a lista de serviços da Lei Complementar, o que nos levaria a crer que seria mais provável que julgasse constitucional a incidência do ISS sobre o licenciamento de *software*.

4. Conclusão

Diante do exposto, entendemos que o STF tem um papel crucial em acabar com a insegurança jurídica causada pelo conflito de competência instaurado por Estados e Municípios, que vêm cobrando ICMS e ISS, respectivamente, sobre o licenciamento de *software* de prateleira.

A nosso ver, a única decisão de mérito proferida pelo STF (mais especificamente pela Primeira Turma – RE 176.626) sobre esse tema é clara em determinar que o ICMS não incide sobre o licenciamento de *software*, somente poderia incidir sobre operações que envolvem um *corpus mechanicum*.

De acordo com a legislação atual, bem como a jurisprudência do STF, entendemos que não existe espaço para incidência do ICMS sobre qualquer licenciamento de *software*, sendo irrelevante se a licença é temporária, se o pagamento do preço da licença é feito mensalmente, se a licença é definitiva, ou se o pagamento do preço da licença é feito de uma vez só. Em todos os casos, a propriedade do direito autoral permanece como licenciador, de maneira que, não havendo transferência de propriedade, não há incidência de ICMS.

A definição da tributação adequada ao licenciamento de *software* é medida de extrema relevância e urgência para garantir a segurança jurídica aos entes privados que pretendem investir nessa área que tem importância singular no desenvolvimento da nossa nação.

5. Bibliografia

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves Alvarenga. *A inconstitucionalidade da forma criada para cobrar ICMS sobre software*: Breves questionamentos sobre a constitucionalidade do Convênio CONFAZ 106/2017. JOTA. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-tozzinifreire/inconstitucionalidade-da-forma-criada-para-cobrar-icms-sobre-*software*-06022018]. Acesso em: 05.08.2018.

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves Alvarenga. "A Tributação do *Software* de Prateleira e a Jurisprudência", do livro *Tributação de Bens Digitais*: A disputa tributária entre Estados e Municípios – notas sobre o convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS* – teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, 7. ed., São Paulo, v. 25-26, 2004.

ULHÔA, Fábio. *Curso de Direito Civil* – v. 4 – Direito das Coisas e Direito Autoral. São Paulo: Saraiva, 2012.

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais
Juliana Mayumi Ono

Editorial: Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo, Marcella Pâmela da Costa Silva e Thiago César Gonçalves de Souza

Assistente Editorial: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Produção Editorial
Coordenação
Ivi̇ê A. M. Loureiro Gomes

Líder Técnica de Qualidade Editorial: Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Damares Regina Felicio, Danielle Castro de Morais, Felipe Augusto da Costa Souza, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, Maria Eduarda Silva Rocha, Mayara Macioni Pinto, Patrícia Melhado Navarra, Rafaella Araujo Akiyama e Thais Rodrigues Sampaio

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier e Daniela Medeiros Gonçalves Melo

Estagiários: Angélica Andrade, Miriam da Costa Leite, Nicolas Eugênio Almeida Bueno e Sthefany Moreira Barros

Capa: Linotec

Projeto gráfico: Carla Chaves

Equipe de Conteúdo Digital
Coordenação
Marcello Antonio Mastrorosa Pedro

Analistas: Ana Paula Cavalcanti, Jonatan Souza, Luciano Guimarães e Rafael Ribeiro

Administrativo e Produção Gráfica
Coordenação
Mauricio Alves Monte

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Tributação da economia digital/coordenação Tathiane Piscitelli. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

Vários autores.

ISBN 978-85-5321-159-3

1. Direito civil – Brasil 2. Direito e economia 3. Economia digital 4. Responsabilidade (Direito) 5. Tecnologia da informação 6. Tributação 7. Tributação – Brasil I. Piscitelli, Tathiane.

18-19330 CDU-34:336.2:004(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Economia digital: Tributação: Direito tributário 34:336.2:004(81) Maria Alice Ferreira - Bibliotecária - CRB-8/7964

TATHIANE PISCITELLI
Coordenação

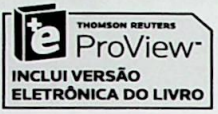
TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Alberto Macedo
Ana Claudia Beppu
Betina Treiger Grupenmacher
Christiane Alves Alvarenga
Clotilde Celorico Palma
Daniel de Paiva Gomes
Daniela Silveira Lara
Diana Rodrigues Prado de Castro
Doris Canen
Eduardo de Paiva Gomes
Fernanda Possebon Barbosa
Flávio Veitzman
Gisele Barra Bossa
Karem Jureidini Dias
Luciano Garcia Miguel
Marciano Seabra de Godoi
Maurício Barros
Priscila Stela Mariano da Silva
Renata Foz
Rosine Kadamani
Salvador Cândido Brandão Junior
Sergio André Rocha
Tathiane Piscitelli
Tatiana Bomfim
Tatiana Falcão
Vinicius Jucá Alves

THOMSON REUTERS
REVISTA DOS TRIBUNAIS™

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Coordenação:
Tathiane Piscitelli



© desta edição [2018]

Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda.

Juliana Mayumi Ono
Diretora Responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Central de Relacionamento RT
(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)
Tel. 0800-702-2433

E-mail de atendimento ao consumidor:
sac@rt.com.br

Visite nosso *site*: www.rt.com.br

Impresso no Brasil [09-2018]

Profissional

Fechamento desta edição [07.08.2018]

ISBN 978-85-5321-159-3

APRESENTAÇÃO

Ao longo do ano de 2017, e durante parte de 2018, o Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas, realizou diversos eventos públicos para discutir temas relativos aos desafios da tributação da economia digital. Essas atividades se inseriram no grupo de pesquisa Tributação e Novas Tecnologias, que, além de ter por objetivo produzir pesquisas estruturadas sobre objetos específicos, também tem a função de alimentar o debate em torno da realidade normativa nacional e internacional sobre o tema.

Nesse contexto, diálogos frutíferos foram travados com muitos dos autores e autoras deste livro, o que me motivou a propor a organização desta obra. Desse modo, foi possível concretizar as discussões públicas que tivemos e, assim, estimular a melhoria do ambiente institucional relativo à tributação da economia digital.

O livro está dividido em duas partes principais: desafios internacionais e desafios internos da imposição de ônus tributário sobre essa nova realidade.

Na parte internacional, muitos dos textos estão focados nos relatórios da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e nas recentes propostas de diretiva da União Europeia sobre o tema. A ideia de apresentar essa perspectiva se justifica em face da necessidade de adequação da realidade nacional com as orientações dos países mais ricos, onde a discussão sobre essas matérias está mais evoluída. Na medida em que os problemas jurídicos que se colocam não possuem fronteiras físicas, as reflexões já havidas por outras economias de relevo no cenário internacional são ilustrativas para o Brasil e podem orientar a construção de nossa regulação tributária para esses fenômenos.

A segunda parte do livro se dedica à análise do direito tributário interno e é dividida em capítulos temáticos. Nessa divisão, procurei identificar as situações que resultam em maior controvérsia quanto à correta qualificação jurídica e tributária, com o objetivo de jogar luzes sobre temas ainda pouco enfrentados no Brasil e assegurar, na medida do possível, a ausência de sobreposições.

A despeito de compreensiva, a obra não se pretende definitiva. A realização de negócios no contexto da economia digital é irreversível e encontra-se em franca evolução. Por isso, esta primeira edição é apenas uma semente de muitos debates que ainda estão por vir.

Boa leitura!

TATHIANE PISCITELLI

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 9

PARTE I

DESAFIOS INTERNACIONAIS DA
TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

CAPÍTULO 01 – PLANO DE AÇÃO 1 DO BEPS E AS DIRETRIZES GERAIS DA OCDE 15
Sergio André Rocha e *Diana Rodrigues Prado de Castro*

CAPÍTULO 02 – A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL E A EVOLUÇÃO RECENTE NA UNIÃO EUROPEIA 39
Clotilde Celorico Palma

CAPÍTULO 03 – COMENTÁRIOS ACERCA DO IMPOSTO SOBRE TRANSAÇÕES DIGITAIS INCLUÍDO NA PROPOSTA DE DIRETIVA DA UNIÃO EUROPEIA 2018/0073 59
Marciano Seabra de Godoi

CAPÍTULO 04 – O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A PRESENÇA DIGITAL RELEVANTE: *WEBSITES* COMO SUJEITOS PASSIVOS 75
Renata Foz e *Doris Canen*

PARTE II

DESAFIOS INTERNOS DA
TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

CAPÍTULO 05 – *INTERNET* DAS COISAS

5.1. Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional 93
Ana Claudia Beppu

5.2. Tributação da internet das coisas 109
Daniela Silveira Lara

CAPÍTULO 06 – PUBLICIDADE *ON-LINE*

6.1. Publicidade *on-line* sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo 127
Priscila Stela Mariano da Silva e *Tatiana Bomfim*

6.2. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação 144
Karem Jureidini Dias e *Fernanda Possebon Barbosa*

CAPÍTULO 07 – IMPRESSÃO 3D
7.1. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional 161
Flávio Veitzman

7.2. Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil 175
Alberto Macedo

7.3. Impressão em 3D: um novo desafio para o ICMS? 193
Luciano Garcia Miguel

CAPÍTULO 08 – MOEDAS VIRTUAIS E TRIBUTAÇÃO
8.1. Criptomoedas são moedas? 203
Rosine Kadamani

8.2. Tributação das criptomoedas: uma perspectiva comparada 211
Tatiana Falcão

8.3. A tributação dos créditos em prêmio dos programas de fidelidade e coalizão enquanto moedas virtuais 243
Daniel de Paiva Gomes e *Eduardo de Paiva Gomes*

8.4. Tributação das operações com criptomoedas: entre liberland, regulação e a rigidez constitucional 289
Maurício Barros

CAPÍTULO 09 – TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*
9.1. Tributação do *streaming* e serviços *over- the- top* 325
Betina Treiger Grupenmacher

9.2. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de *streaming* 346
Salvador Cândido Brandão Junior

CAPÍTULO 10 – AMBIENTE VIRTUAL E TRIBUTAÇÃO
10.1. *Blockchain*: tecnologia à serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça a privacidade dos contribuintes? 359
Gisele Barra Bossa e *Eduardo de Paiva Gomes*

10.2. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do *software* 386
Vinicius Jucá Alves e *Christiane Alves Alvarenga*

10.3. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais 402
Tathiane Piscitelli

10.4. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS 416
Tathiane Piscitelli