

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' Juliana Vargas Sallouti²

1. INTRODUÇÃO E DEFINIÇÕES

Antes de nos aprofundarmos em qualquer discussão tributária envolvendo *software*, é necessário delimitar alguns conceitos básicos.

O Cambridge Dictionary³ conceitua software como "instruções que controlam o que um computador faz; ou um programa de computador". De forma semelhante, a Techopedia⁴ define software como "um conjunto de instruções ou programas instruindo um computador a realizar tarefas específicas".

Esse conceito está em linha com o adotado pela Lei n. 9.609/98 (a chamada Lei do *Software*), que, ao tratar da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e da sua comercialização no Brasil, define *software* da seguinte forma:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza,

Advogado em São Paulo. Ex-Conselheiro Suplente da Segunda Seção do CARF. LLM em International Tax pela NYU. Pós-graduado em Contabilidade Financeira pela UFRJ.

² Advogada em São Paulo. Bacharel em Contabilidade pela PUC-SP.

Disponível em: http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/software. Acesso em: 15 dez. 2017.

Disponível em: https://www.techopedia.com/definition/4356/software. Acesso em: 15 dez. 2017.

de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Depreende-se que um *software* não é um bem corpóreo, mas sim um conjunto de instruções, normalmente escritas em meio eletrônico, que, quando seguidas por um computador, trazem um resultado esperado pelo usuário.

Há muitíssimas formas de se classificar e se subdividir os tipos de *software*. Todavia, na seara tributária, as discussões travadas nas últimas décadas conduziram à segregação do *software* em dois grandes grupos: o *software* customizado e o não customizado.

Essa divisão ganhou corpo sobretudo com a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recursos Extraordinário (RE) n. 176.626/SP, de 10 de novembro de 1998, que, ao analisar a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) na venda de software, reconheceu que os programas de computador podem ser classificados em: (i) software de "prateleira", não customizado, que é feito de forma padronizada e disponibilizado ao público em geral; e (ii) software customizado, ou por encomenda, feito por solicitação de um cliente para atender necessidades específicas⁵.

Neste artigo, abordaremos especificamente as operações envolvendo o *software* tido como não customizado, ou seja, o chamado *software* de prateleira (que, como se verá, se aproxima do conceito de "mercadoria"), e nas quais não haja transferência do código fonte. O *software* customizado, que é usualmente associado à prestação de serviços, ficará de fora do escopo de análise. O mesmo se aplica a outras modalidades de *software*, tais como o *Software as a Service (SaaS)*.

Além disso, estudaremos especificamente os efeitos de tais operações para fins do imposto de renda brasileiro, seja na modalidade fonte (IRF) ou corporativa, neste último caso quanto à dedutibilidade de despesas.

Tendo sido delimitada a abrangência deste artigo, coloca-se a grande questão: em uma aquisição internacional de *software*, na qual o cedente é domiciliado no exterior, e o adquirente/usuário, no Brasil, como se deve qualificar – jurídica e tributariamente – a operação? Seria a contraprestação paga pelo usuário um tipo de *royalty*, ou preço de aquisição de um ativo? A resposta a essa indagação traz consequências tributárias bastante distintas⁶.

Na tentativa de responder essa indagação, nos baseamos em atos normativos e precedentes proferidos até outubro de 2017, quando este artigo foi finalizado.

A rigor, a decisão do STF fez referência a três grupos de softwares: "de prateleira", por encomenda e customizados, sendo esses últimos um híbrido entre os dois primeiros: segundo o STF, seriam eles softwares baseados em programas standard que seriam modificados para se adaptarem às necessidades de clientes específicos. Todavia, em nossa opinião, essa terceira categoria não merece existência autônoma – ao menos para os fins desse artigo. Com efeito, se as modificações ao programa standard são suficientemente significativas, ele passaria à categoria de software por encomenda; e, se tais modificações forem pouco materiais, o software continuaria a classificado como "de prateleira".

2. NATUREZA DA CONTRAPRESTAÇÃO PELO USO DO SOFTWARE

Ao definir o conceito de "royalties" para fins da legislação do imposto de renda, o artigo 22, alínea "d", da Lei n. 4.506/64, estabelece: "serão classificados como 'royalties' os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador da obra". Ou seja, nos termos da Lei n. 4.506/64, a contraprestação pela exploração de um direito autoral se qualifica como um royalty.

O artigo 2º da Lei do *Software* estabelece que o regime de proteção da propriedade intelectual das obras literárias, previsto pela Lei n. 9.610/98, é também conferido ao *software*. E a Lei n. 9.610/98 estabelece que os programas de computador são obras intelectuais protegidas, nos seguintes termos:

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; (...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis".

No tocante ao instrumento jurídico utilizado para a transferência do software, o artigo 9º da Lei do Software estabelece que o uso do programa de computador no País será objeto de contrato de licença e, no caso de inexistência do contrato de licença, o documento fiscal relativo à aquisição servirá para a comprovação de regularidade de seu uso.

Por fim, o artigo 10 da Lei do *Software* estabelece que os direitos de comercialização referentes a programas de computador também deverão ser objeto de atos e contratos de licença de direito.

Pois bem. Uma vez que: (i) a propriedade intelectual do software é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais; (ii) a contraprestação pela exploração de um direito autoral se qualifica como um royalty; e (iii) via de regra, o uso do software será objeto de contrato de licença, poder-se-ia concluir, à primeira vista, que a contraprestação pela aquisição de um software seria necessariamente classificada como royalties para fins fiscais.

Essa conclusão – que, em um primeiro momento, nos parece ser simples e quase intuitiva – é também incompleta. Há aspectos adicionais importantes a serem considerados.

Há muito que se trava um grande debate sobre a natureza jurídica da contraprestação pelo uso do *software* – se preço de mercadoria, sujeito a ICMS, ou se licenciamento, sujeito ao Imposto Sobre Serviços (ISS).

Ao analisar o conflito de competência entre Estados (no tocante à incidência do ICMS) e Municípios (no tocante à incidência do ISS), a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores vem adotando o entendimento de que o *software* não customizado, produzido

em série e comercializado no varejo (i.e., software de prateleira), deve ser considerado "mercadoria", cuja comercialização, portanto, estaria sujeita ao ICMS⁷.

Aliás, no julgamento do RE n. 176.626/SP, o STF chegou a afirmar que o software de prateleira não está sujeito ao ICMS, por lhe faltar o elemento corpóreo, que seria essencial à caracterização de uma mercadoria. Todavia, esse requisito (a corporeidade) foi aos poucos sendo ultrapassado: o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, primeiro no Recurso Especial (REsp) n. 216.967/SP, de 28 de agosto de 2001, e depois no n. 633405/RS, de 24 de novembro de 2004, que os programas de computador eram sim mercadorias e, portanto, a comercialização deles se sujeitaria ao ICMS.

Nesses primeiros precedentes, o fato de o *software* de prateleira normalmente ter um atributo físico (*i.e.*, a famosa "caixinha" que podia ser comprada nas lojas) talvez tenha influenciado na sua caracterização como mercadoria. No entanto, até esse requisito com o tempo foi se tornando dispensável.

Com efeito, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT (ADI 1.945/MT), em 26 de maio de 2010, o STF decidiu liminarmente que é constitucional a cobrança de ICMS sobre *software* adquirido por meio de transferência eletrônica de dados (*download*), instituída expressamente por lei do Estado do Mato Grosso.

Naquela ocasião, o STF decidiu que o meio físico, a existência de bem corpóreo e mercadoria em sentido estrito não são relevantes para fins de incidência do ICMS. Note-se que a ADI n. 1.945/MT ainda está pendente de julgamento definitivo.

Bem mais recentemente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Convênio ICMS n. 106, de 29 de setembro de 2017, estabelecendo que as operações com *software* padronizado, comercializado por meio da transferência eletrônica de dados (isto é, sem caixinha), estão sujeitas à incidência do ICMS nos termos ali estabelecidos.

Infelizmente, a questão está longe de estar pacificada: no anseio de manter sua arrecadação, os municípios continuam a sustentar que as transferências de *software* se sujeitam à incidência do ISS, sejam eles customizados ou não. É o que disse o Parecer Normativo SF n. 1, editado pela Prefeitura de São Paulo em 18 de julho de 2017 – que, em síntese, estabeleceu que as transferências de *software* (inclusive de prateleira) se enquadrariam (em regra) no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Embora o foco da discussão acima seja a incidência do ICMS *versus* ISS, o fato é que o entendimento dos tribunais superiores impactou por muitos anos o posicionamento das autoridades fiscais federais sobre a tributação das remessas ao exterior como contraprestação pela aquisição ou licenciamento de *software* não customizado.

Nesse sentido, o acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE n. 176.626/SP, já mencionado, e os acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 633405/RS; Recurso Especial n. 1.070.404/SP; e Recurso Especial n. 216.967/SP.

Com fundamento no posicionamento do STF⁸ referente à incidência do ICMS sobre a comercialização de *software* de prateleira, as regiões fiscais da Receita Federal do Brasil (RFB) responderam diversas consultas afirmando que as remessas ao exterior para aquisição de *software* de prateleira estariam livres da incidência do IRF, por se tratarem de aquisições de mercadorias – e não pagamentos de *royalties*.

Em regra, tais consultas se referiam a duas situações distintas:

- (i) a aquisição do direito de uso de um *software*, licenciado/cedido por um residente no exterior (em geral, o produtor do *software*) para uma parte no Brasil, que, na qualidade de usuário final, pretendia utilizar o programa de computador para fins próprios, e que não podia nem pretendia comercializá-lo para terceiros (a "licença de uso"); ou
- (ii) a aquisição do direito de comercializar o *software* por uma parte no Brasil, que tinha a intenção de vendê-lo ou licenciá-lo a terceiros, com lucro (a "licença de comercialização").

Um dos primeiros precedentes sobre o assunto foi a Solução de Consulta 39/2002, da 5ª Região Fiscal, que, ao analisar a cessão de uma licença de comercialização, disse que:

não incide o imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, a título de aquisição de programa de computador (software), quando a operação se equiparar à compra de mercadoria (software de prateleira) para revenda.

Já na Solução de Consulta 46/2007, a 8ª Região Fiscal analisou uma operação envolvendo uma licença de uso, e disse que:

não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – software (por meio de download), para uso próprio, quando forem produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolvimento de direitos autorais, por se tratar de aquisição de mercadorias.

A bem da verdade, nem todos os precedentes da RFB proferidos à época eram nesse sentido: em outra solução de consulta de alguns anos antes, a mesma 8ª Região Fiscal afirmou que o pagamento de remuneração pela licença de uso de programa de computador não customizado se caracterizaria como pagamento de *royalties* e, portanto, estaria sujeito ao IRF à alíquota de 15%.

Seja como for, a grande maioria dos pronunciamentos da RFB adotou o entendimento de que não haveria a incidência do IRF nas remessas relacionadas a software – fosse na aquisição de direito de uso ou de comercialização. A matéria acabou chegando à

⁸ RE n. 176.626/SP.

Coordenação de Tributação (COSIT), que, por meio da Solução de Divergência n. 27/2008 (SD 27/08), afirmou, no tocante às aquisições de direitos de comercialização:

Entende-se, assim, que, conforme a legislação brasileira, as remessas ao exterior realizadas como pagamento de aquisições de *software*, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.

Com esse entendimento, a COSIT afastou, inclusive, a aplicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n. 181/1989, que determina incidir IRF sobre rendimentos pagos a beneficiários no exterior na aquisição de *software*, para distribuição no País ou uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

Repare-se que essa portaria do MF faz referência ao *software* de cópia única, que é normalmente o caso do *software* customizado (e não o de prateleira) – e no qual normalmente há um elemento de prestação de serviço.

É curioso notar que todos esses precedentes fizeram referência às Leis do Software e dos Direitos Autorais, que – como já dissemos – determinam que a transferência de software se dá por meio de contratos de licenciamento (e não de compra e venda). E, muito provavelmente, os documentos relativos aos casos concretos evidenciavam esses fatos. Ainda assim, as decisões entenderam que, no caso de software de prateleira (ou de cópias múltiplas), ocorreria a aquisição de uma mercadoria e não o pagamento de um royalty.

O entendimento adotado pela COSIT na SD 27/08, relativamente às licenças de comercialização, não se manteve incólume por muito tempo: em novembro de 2016, por meio da Solução de Consulta n. 154, a COSIT decidiu que a remessa de recursos para beneficiário no exterior pela licença de comercialização ou distribuição de *software* não customizado é classificado como um pagamento de *royalties* e, portanto, se sujeita à tributação do IRF à alíquota de 15%.

Esse entendimento foi "reconfirmado" pela Solução de Divergência n. 18, editada em março de 2017 (SD 18/17), que revogou a SD 27/08 e disse que:

- (i) as remessas ao exterior relacionadas à aquisição de *software* podem se referir a (a) licenças de uso; (b) licenças de comercialização e (c) transferência de tecnologia (nos dois primeiros casos, os direitos sobre o *software* ficam com seu autor);
- (ii) no caso da licença de comercialização, não se aplica o decidido pelo STF no RE n. 176.626/SP, que tinha por objeto o direito de uso; ou seja, o pagamento pelo direito de comercializar o *software* não se confunde com a aquisição do direito de usar esse mesmo *software*; e
- (iii) o direito de se comercializar um software é autorizado mediante uma licença; logo, a natureza jurídica dos pagamentos feitos a esse título é de royalties.

Como se vê, a SD 18/17 não endereçou de forma expressa a aquisição de licença de uso de um *software*: o escopo dela era, primordialmente, o direito de comercialização. E, sobre a aquisição de licença de uso, sinais conflitantes foram emitidos: (i) por um lado, a SD 18/17 disse que a existência de uma licença automaticamente leva à conclusão de que

há *royalties* sendo pagos; mas (ii) por outro, a SD 18/17 parece ter acatado a jurisprudência do STF, segundo a qual o *software* de prateleira representa uma mercadoria (embora não a tenha aplicado no caso concreto, justamente por entender que essa jurisprudência não alcança as licenças de comercialização).

Além disso, os precedentes mais antigos da RFB que versavam expressamente sobre licenças de uso (dizendo que não havia IRF nesses casos), não foram expressamente revogados pela SD 18/17.

Diante de toda essa celeuma, o entendimento que nos afigura mais adequado – e que, a rigor, não conflita com a posição atual da própria RFB – é o seguinte:

- (i) O software de prateleira, de cópias múltiplas, representa uma mercadoria.
- (ii) A aquisição de qualquer tipo de software se dá via licenciamento (a não ser que se transfira o código-fonte). Esse fato decorre não apenas das disposições da Lei do Software e da Lei dos Direitos Autorais, mas principalmente das caraterísticas desse tipo de produto. Ao se baixar um software na internet, ou se adquirir uma caixinha na loja, o consumidor não está efetivamente adquirido o software: ele está obtendo uma licença para utilizá-lo. A leitura dos termos e condições dos mais famosos programas de computador deixa isso muito claro.
- (iii) A despeito disso, na essência, a aquisição de uma licença sobre um *software* de prateleira é muito simular à aquisição de uma mercadoria. Nesses casos, poderse-ia até dizer que a licença em si é a mercadoria.
- (iv) Por isso, caso tal aquisição se dê no âmbito *cross-border*, não deveria haver a incidência de IRF.

Se assim não fosse, cada usuário que adquirisse uma licença de uso do exterior teria de reter o IRF incidente sobre o pagamento. E esse seria o caso não apenas do *software*, mas também dos livros, filmes, músicas e demais obras intelectuais – que são igualmente licenciadas. Chegar-se-ia, assim, à situação no mínimo inusitada de o contribuinte ter que ir ao banco pagar um DARF ao assistir um filme baixado na internet!

A aplicação automática desse raciocínio à aquisição de um direito de comercialização (em contraposição ao de uso) nos parece um pouco mais complexa (ainda que se trate de um *software* de prateleira). Afinal, nesses casos, o adquirente não está interessado na mercadoria em si – mas sim em explorar comercialmente um direito. Por isso, nesses casos, parece-nos que os contribuintes teriam mais dificuldades de sustentar que não se trata de um *royalty*.

De todo modo, mesmo neste último caso, há ao menos um precedente favorável ao contribuinte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria. No Acórdão n. 1402-00404, de 27 de novembro de 2011, analisou-se (para fins de dedutibilidade) se a remessa ao exterior referente a licença de comercialização de software se qualificava ou não como royalties. Por unanimidade de votos, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção acompanhou o voto do Conselheiro Carlos Pelá e decidiu que: (i) o mero fato de a comercialização do software ser autorizada por licença não identifica a natureza jurídica dos pagamentos como sendo royalties, pois a existência da licença está relacionada à proteção

do direito autoral; (ii) o *software* feito em larga escala representa uma mercadoria; e (iii) em sendo mercadoria, os pagamentos relacionados à sua aquisição (no caso, cuidava-se de licença de comercialização) não são *royalties*.

3. DEDUTIBILIDADE

3.1. Tratamento contábil de ativos intangíveis

Conforme visto na seção anterior, é bastante razoável concluir que a aquisição de uma licença de uso de um *software* seja encarada como aquisição de uma mercadoria – em contraposição ao pagamento de um *royalty*. Em sendo uma mercadoria, cabe analisar qual é o tratamento contábil e fiscal apropriado.

Ao elencar os grupos de contas que compõem o ativo, o Pronunciamento CPC n. 26 (CPC/26), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 13 de dezembro de 2011 por meio da Deliberação n. 676, e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2 de novembro de 2011 (tornando-se, portanto, de observância obrigatória para todas as pessoas jurídicas que mantenham escrituração contábil completa), que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis, estabelece que o grupo "não circulante" é subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível (item 67A).

Os ativos intangíveis são disciplinados pelo Pronunciamento n. 4 (CPC/4), que os conceitua da seguinte forma:

Ativo intangível

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Fica claro que, do ponto de vista contábil, um software (aí incluída a licença de uso sobre o software) se qualifica como um ativo intangível. É interessante notar que o CPC/4 faz referência às situações em que o software está contido "em elementos que possuem substância física" – que seria o caso, por exemplo, do suporte físico (a caixa à qual já nos referimos) ou mesmo da documentação jurídica referente à licença de uso. Nesses casos, a qualificação do ativo como sendo um intangível ou um imobilizado deve se pautar pela significância de cada um desses itens:

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de

licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. (...).

Em sendo o *software* (ou a licença a ele relativa) um ativo intangível, o CPC/4 determina que seu reconhecimento inicial deve ser pelo custo de aquisição, assim entendido o preço de compra acrescido de outros gastos acessórios:

- 24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo. (...)
- 27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:
- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Por fim, o CPC/4 determina que a mensuração subsequente do ativo intangível deve se basear na sua vida útil – e apenas ativos com vida útil definida devem ser amortizados.

O CPC/4 estabelece que, quando houver incerteza na determinação da vida útil, deve ser observada a prudência (item 93). São trazidos diversos critérios para a determinação da vida útil de um intangível, dentre os quais a obsolescência técnica e a data de vencimento do direito contratual de utilizá-lo (itens 89 e 90). Ao tratar especificamente de software, o CPC/4 ressalta que, em razão de rápidas alterações tecnológicas, a vida útil pode ser curta em razão de obsolescência:

92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, muitas vezes será o caso de que sua vida útil seja curta. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo (Alterado pela Revisão CPC 08).

Uma vez definida a vida útil do intangível, o CPC/4 determina que a amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso e deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros pela entidade. Caso tal padrão não possa ser determinado com confiabilidade, o método linear é indicado (item 97, 98 e 98B):

98B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 98, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade como número predeterminado de anos (ou seja, tempo), como número de unidades produzidas ou como montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode

ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos. (Incluído pela Revisão CPC 08).

Como se vê, é bastante provável que uma licença sobre um software (seja de uso ou de comercialização) tenha vida útil definida, seja porque (i) sua existência é contratualmente limitada no tempo ou (ii) embora não haja limitação temporal, a obsolescência do software tornará a licença sem valor depois de algum tempo. Diante disso, por uma razão ou por outra, parece-nos que, em regra, o software registrado no ativo intangível estará sujeito a amortização.

Resta, agora, determinar o tratamento atribuído a essa despesa de amortização para fins do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social Sobre o Lucro (IRPJ/CSL).

3.2. Tratamento fiscal de ativos intangíveis

O artigo 58 da Lei n. 4.506/64 já estabelecia que a recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada pode ser deduzida do lucro real. Embora à época não existissem programas de computador, e o conceito de ativo intangível não estivesse em voga, a lei mencionou textualmente os direitos autorais:

Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos <u>cuja existência ou exercício tenha duração limitada</u>, ou de bens <u>cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada</u>, tais <u>como</u>:

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, <u>direitos autorais</u>, licenças, autorizações ou concessões; (...)".

Ao tratar da determinação da quota de amortização, o art. 58, § 1º, fez referência ao "número de anos restantes de existência do direito":

§ 1º A quota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, observado o disposto no § 1º do artigo 57 desta lei⁹.

Portanto, na sistemática da Lei n. 4.506/64, a amortização de direitos era tratada como uma despesa dedutível – contanto que a existência ou exercício do direito fosse limitada no tempo. A quantificação dessa despesa deveria levar em conta o número de anos restantes.

[&]quot;Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. § 1º A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo."

A Lei n. 4.506/64 também dispunha que a RFB fixaria, periodicamente, o prazo de vida útil admissível para cada espécie de bem (art. 57, § 3º). Em cumprimento a esse dispositivo, a RFB baixou a Instrução Normativa (IN) n. 4/1985, nos seguintes termos:

O Secretário da Receita Federal, em exercício, no uso de suas atribuições, e, com fundamento no disposto no artigo 202, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4 de dezembro de 1980,

RESOLVE:

- I Fixar em cinco anos o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação de computadores e periféricos ("hardware");
- II Fixar em cinco anos o prazo mínimo admissível para amortização de custos e despesas de aquisição e desenvolvimento de logiciais ("software"), utilizados em processamento de dados.

Portanto, no regime da Lei n. 4.506/64, tem-se que: (i) a amortização de direitos é dedutível desde que eles tenham prazo de existência ou exercício limitado; (ii) cabia à RFB fixar o prazo de vida útil; e (iii) em cumprimento dessa obrigação, a RFB limitou-se a dizer que o prazo mínimo era de 5 anos.

A Lei n. 12.973/2014 retomou o assunto e, utilizando a nomenclatura adotada pelas normas contábeis atuais, dispôs que a amortização de direitos classificados no ativo intangível é dedutível do lucro real:

Art. 41. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do *caput* do art. 13 da Lei n 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

A IN n. 1700/2017 foi no mesmo sentido, tendo sido acrescentada uma referência explícita à observância das normas contábeis:

Art. 126. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Parece-nos que, no tocante à amortização de *software*, o regime trazido pela Lei n. 12.973/2014 e pela IN n. 1700/2017 não trouxe inovações relevantes quando comparado com o regramento já previsto pela Lei n. 4.506/64 (a qual, ressalte-se, continua em vigor).

Em ambos os casos, apenas o software com vida útil limitada pode ser submetido a amortização – e, em ambos, a amortização é tratada como uma despesa dedutível, desde que a aquisição do software seja relacionada às atividades da pessoa jurídica. No primeiro caso, a própria legislação fiscal exigia, diretamente, que a existência ou exercício do direito fossem limitados; no segundo, a legislação fiscal faz referência à normatização contábil – que, como visto, determina que apenas intangíveis com vida útil definida são amortizáveis.

A legislação fiscal não estabelecia, e nem estabelece, a obrigatoriedade de se adotar o método linear de amortização. Na realidade, considerando que a IN n. 1.700/2017 faz expressa referência às normas contábeis – e que, como visto, o item 97¹⁰ do CPC/04 esclarece que a adoção de amortização linear é residual –, parece-nos que atualmente há bons argumentos para se sustentar que o critério de amortização adotado na escrituração contábil deve surtir efeitos fiscais, seja ele linear ou não.

Todavia, há que se ter em mente que, muito embora a IN n. 1.700/2017 tenha consolidado os prazos de vida útil aplicáveis a diversos bens, os programas de computador não foram mencionados – e, por isso, eles continuam submetidos ao regramento previsto pela IN n. 4/85, que não foi formalmente revogada e prevê um prazo mínimo de cinco anos.

Esse assunto foi bem discutido pelo CARF no Acórdão n. 1401001.607, de 3 de maio de 2016, no qual os seguintes fatos (ocorridos em 2009) foram analisados: determinada pessoa jurídica adquiriu licenças sobre *software* (relacionado à elaboração de sua escrituração fiscal) e deduziu as despesas a ele relacionadas de uma só vez, no ano da aquisição, sob o argumento de serem elas necessárias e usuais.

O fisco glosou a dedução de tais despesas. Ao analisar o recurso do contribuinte, o relator do acórdão, Conselheiro Antônio Bezerra Neto, afirmou que:

- i) dispêndios com a aquisição de softwares devem ser classificadas no ativo intangível, e não levados a resultado;
- ii) alguns ativos intangíveis até podem estar contidos em elementos que possuem substancia física; nesses casos, deve ser aplicada a regra da significância prevista pelo CPC/4;
- iii) o software classificado no intangível pode ser amortizado e as despesas decorrentes de tal amortização são dedutíveis, nos termos do artigo 58 da Lei n. 4.506/64; e
- iv) todavia, a dedução está limitada a 20% por ano, conforme previsto pela IN n. 4/85.

Como mencionado, esse precedente analisou fatos ocorridos antes da vigência da Lei n. 12.973/2014 e da edição do CPC/4 (embora tenha sido feita referência às disposições

[&]quot;97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo."

deste último). A despeito disso, em nossa opinião, as conclusões a que o CARF chegou continuam valendo mesmo no novo regime.

4. CONCLUSÃO

O software de prateleira, assim entendido aquele que não é feito sob a especificação dos usuários e é distribuído em grande número, qualifica-se como "mercadoria", conforme já decidido pelo STF.

Em razão disso, e a despeito de a transferência de tal ativo normalmente ocorrer mediante a celebração de licenças de uso, a contraprestação paga pelos usuários se qualifica como preço de compra de uma mercadoria – e não como *royalties*.

Justamente por se qualificar como preço, o pagamento de tal contraprestação para um beneficiário no exterior não deveria se sujeitar à incidência do IRF (que seria devido caso se tratasse de *royalties*).

Embora a posição da RFB sobre o assunto pareça ter vacilado ao longo dos últimos quinze ou vinte anos, o fato é que os pronunciamentos da COSIT no sentido de que a aquisição internacional de *software* provoca a incidência do IRF se referiam primordialmente a licenças de comercialização, e não licenças de uso. E, embora até existam precedentes do CARF afirmando que licenças de comercialização de *software* de prateleira também se qualificariam como "mercadorias", reconhecemos que a discussão nesses casos é um pouco mais difícil.

Uma vez definido que, para fins fiscais, a aquisição de uma licença de uso de um software de prateleira equivale à aquisição de uma mercadoria, as consequências para fins de dedutibilidade de despesas são praticamente automáticas: o software adquirido (ou, melhor dizendo, a licença a ele relativa) deve ser contabilizado como um ativo intangível pelo usuário – e, como tal, estará sujeito a amortização pelo prazo de duração e/ou vida útil, determinado de acordo com as regras contábeis (CPC/4).

Os encargos de amortização representam despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSL – desde que, evidentemente, o *software* seja relacionado às atividades do contribuinte. Todavia, a dedução de tais encargos é limitada pelas taxas divulgadas pela RFB (atualmente fixadas em 20% ao ano).

Além desse tratamento nos parecer mais adequado do ponto de vista da realidade dos fatos, as implicações tributárias dele decorrentes são menos onerosas para o adquirente do software (i.e., o usuário) quando comparadas com o pagamento de royalties, dado que: (i) não haveria IRF sobre o pagamento por ele feito ao exterior, e (ii) ao longo do tempo, o custo por ele incorrido seria (em regra) inteiramente dedutível do lucro real e da base de cálculo da CSL.

and produce see alterados ao chase do legislador estadual, distrius communicaciones ao previsio de art. 110 do caste a labertado de caste a laberta de altra de caste a laberta de altra de caste a laberta de altra de alt

Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil

Matheus Carneiro Assunção'

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 Federal², 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 República³. Tais conceitos, arrimados no direito privado,

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

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

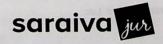
Renato Vilela Faria Ricardo Maitto da Silveira Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018



ISBN 978-85-53172-34-4

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

somos saraiva

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

Marilia Cordeiro

Fernando Penteado

Mônica Gonçalves Dias

Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos

Fernando Alves

Projeto gráfico Guilherme H. M. Salvador

Diagramação Muiraquitá 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.

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.

 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

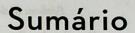
Data de fechamento da edição: 19-7-2018

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 Saraíva. 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



de conomia dirical no Presidento romanos el

Apre	esentação	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 <i>cloud computing</i> no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS	27
	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 <i>software</i> 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 <i>cloud computing</i>	
	Luís Flávio Neto e Giácomo Paro	98

Os principios de tributação de lo de fonte e no Estado da residirada e os impactos

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*** Matheus Bertholo Piconez*** **Tributa de la fonte e no Estado da residência e os impactos de la fonte de la f	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	
Luts Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino	245
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	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 <i>streaming</i> de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS <i>Alberto Macedo</i>	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	544
Rodrigo Brunelli Machado e Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão	556

Tributação de marketing digital por meio de <i>websites</i> : Caso <i>Google Adworks</i> 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 <i>data center</i> no Brasil <i>Thais Meira</i> e <i>Andrea Oliveira</i>	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 <i>Over-The-Top</i> 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	214
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 <i>versus</i> 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
Guillermo Q. Teijeiro e Inass Monnel Vizquez.	
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 (<i>Inversions</i>) ou Redomiciliação Fiscal (<i>Reparanting</i>) 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 <i>software</i> 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	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