



**TRIBUTAÇÃO
DA ECONOMIA
DIGITAL NA
ESFERA ESTADUAL**

VOLUME 2

Gustavo Fossati
Layla Salles McClaskey

Edição produzida pela FGV Direito Rio
Praia de Botafogo, 190 | 13º andar
Rio de Janeiro | RJ | Brasil | CEP: 22250-900
55 (21) 3799-5445
www.fgv.br/direitorio

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA ESFERA ESTADUAL

Volume 2

Gustavo Fossati
Layla Salles McClaskey

 **FGV DIREITO RIO**

EDIÇÃO FGV Direito Rio
Obra Licenciada em Creative Commons
Atribuição — Uso Não Comercial — Não a Obras Derivadas



Impresso no Brasil
Fechamento da 1ª edição em novembro de 2021.
Este livro consta na Divisão de Depósito Legal da Biblioteca Nacional.

Este material, seus resultados e conclusões são de responsabilidade dos autores e não representam, de qualquer maneira, a posição institucional da Fundação Getúlio Vargas/FGV Direito Rio.

Coordenação: Ludmilla Totinick, Sérgio França e Nathasha Chrysthie Martins

Capa: Aline Martins | Sem Serifa

Imagem da capa: iSock/metamorworks

Diagramação: Estúdio Castellani

1ª revisão: Silvia Spada

2ª revisão: Patrícia Baroni

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Tributação da Economia Digital na esfera Estadual : volume 2 / Gustavo Fossati e Layla Salles
McClaskey – Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2021.
1 recurso online (160 p.) : ePub/PDF

Dados eletrônicos.
ISBN: 978-65-86060-24-9

1. Economia – Tecnologia apropriada. 2. Direito tributário. 3. Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 4. Inteligência artificial – Aspectos econômicos. 5. Tecnologia – Serviços de informação – Aspectos econômicos. I. Fossati, Gustavo. II. McClaskey, Layla Salles. III. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas.

CDD – 330

Índice

1 INTRODUÇÃO	9
Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de “economia digital”	14
Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital	16
2 NICHOS DE MERCADO	21
2.1 TRANSPORTE POR APLICATIVO	23
2.1.1 Sumário executivo	24
2.1.2 Considerações iniciais	25
2.1.3 O processo de pesquisa	26
2.1.4 Análise dos resultados	27
2.2 STREAMING	29
2.2.1 Sumário executivo	30
2.2.2 Considerações iniciais	30
2.2.3 O processo de pesquisa	32
2.2.4 Análise dos resultados	35
2.3 IMPRESSORA 3D	39
2.3.1 Sumário executivo e considerações iniciais	40
2.3.2 O processo de pesquisa	41
2.3.3 Análise do resultado encontrado	41
2.4 INTERNET DAS COISAS, CIDADES INTELIGENTES E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL	43
2.4.1 Sumário executivo	44
2.4.2 Considerações iniciais	45
2.4.3 O processo de pesquisa	46
2.4.4 Análise dos resultados	47

2.5	PROCESSAMENTO NA NUVEM	49
2.5.1	Sumário executivo	50
2.5.2	Considerações iniciais	50
2.5.3	O processo de pesquisa	51
2.5.4	Análise dos resultados	54
2.6	DRONES	57
2.6.1	Sumário executivo	58
2.6.2	Considerações iniciais	58
2.6.3	O processo de pesquisa	59
2.6.4	Análise dos resultados	60
2.7	PROPAGANDA DIGITAL	63
2.7.1	Sumário executivo	64
2.7.2	Considerações iniciais	64
2.7.3	O processo de pesquisa	65
2.7.4	Análise dos resultados	67
2.8	LIVROS DIGITAIS E SUPORTES CORRELATOS	69
2.8.1	Sumário executivo	70
2.8.2	Considerações iniciais	70
2.8.3	O processo de pesquisa	71
2.8.4	Análise dos resultados	74
2.9	ROBÔ	75
2.9.1	Sumário executivo	76
2.9.2	Considerações iniciais	77
2.9.3	O processo de pesquisa	77
2.9.4	Análise dos resultados	79
2.10	APLICATIVOS	81
2.10.1	Sumário executivo	82
2.10.2	Considerações iniciais	82
2.10.3	O processo de pesquisa	83
2.10.4	Análise dos resultados	87
2.11	VoIP (VOICE OVER INTERNET PROTOCOL)	89
2.11.1	Sumário executivo	90
2.11.2	Considerações iniciais	90
2.11.3	O processo de pesquisa	92
2.11.4	Análise dos resultados	96

2.12	PROVEDOR DE INTERNET	99
2.12.1	Sumário executivo	100
2.12.2	Considerações iniciais	100
2.12.3	O processo de pesquisa	101
2.12.4	Análise dos resultados	105
2.13	COMÉRCIO ELETRÔNICO	107
2.13.1	Sumário executivo	108
2.13.2	Considerações iniciais	108
2.13.3	O processo de pesquisa	109
2.13.4	Análise dos resultados	114
2.14	JOGOS ELETRÔNICOS	117
2.14.1	Sumário executivo	118
2.14.2	Considerações iniciais	118
2.14.3	O processo de pesquisa	119
2.14.4	Análise dos resultados	123
2.15	SOFTWARE	125
2.15.1	Sumário executivo	126
2.15.2	Considerações iniciais	127
2.15.3	O processo de pesquisa	130
2.15.4	Análise dos resultados	141
2.16	INTERNET	143
2.16.1	Sumário executivo	144
2.16.2	Considerações iniciais	145
2.16.3	O processo de pesquisa	145
2.16.4	Análise dos resultados	152
3	CONCLUSÃO	155



1

Introdução

Não é novidade que, em todo o mundo, o processo de digitalização afeta, acentuadamente, a organização e o funcionamento da economia, da política e dos relacionamentos interpessoais. Por causa das inovações ocorridas desde o último século, no bojo do que a doutrina denomina como a “Quarta Revolução Industrial”, as relações sociais e econômicas acabaram por assumir novos contornos, conformando-se aos tipos atuais de mercado, processo e mercadoria.¹

O desenvolvimento de tecnologias disruptivas² — como, por exemplo, a internet das coisas, a robótica de processamento de dados, a criptografia, a impressão 3D, a infraestrutura virtual para a utilização de serviços de transporte e os seres projetados³ — acabou por transformar o modelo econômico contemporâneo, contribuindo, assim, para a formação do que hoje conhecemos como economia digital.⁴

As tecnologias de informação e comunicação tornaram-se parte da infraestrutura fundamental para os negócios e para a sociedade como um todo, o que se evidencia pela forte dependência de redes e serviços de comunicação *on-line* eficientes e amplamente acessíveis. Desse modo, na atualidade, uma enorme quantidade de dados é gerada por esses usuários e dispositivos constantemente conectados. E esses dados, coletados por empresas e governos, são combinados com os avanços em desempenho analítico de inteligência artificial, fornecendo, assim, as informações necessárias para transformar e moldar a forma como as pessoas se comportam e as organizações operam.⁵

Uma das principais mudanças na economia facilitadas pela digitalização é o rápido crescimento de plataformas multilaterais (*multisided platforms*), as

-
- 1 SCHWAB, Klaus. *The Fourth Industrial Revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017.
 - 2 CHRISTENSEN, Clayton M. *O dilema da inovação: quando as novas tecnologias levam empresas ao fracasso*. São Paulo: M. Brooks, 2012. p. 25.
 - 3 Klaus Schwab considera a lista de tecnologias que serão capazes de dirigir a Quarta Revolução Industrial, selecionada em pesquisa efetuada pelo Fórum Mundial de Economia (FME), dividida em três categorias: física, digital e biológica. SCHWAB, op. cit.
 - 4 ATKINSON, Robert D.; MCKAY, Andrew S. Digital prosperity: understanding the economic benefits of the information technology revolution. *Information, Technology and Innovation Foundation, Washington*, mar. 2007. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1004516orhttp://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1004516>. Veja também: OECD. *The digital economy. OECD Hearings*, 2012. disponível em: <http://www.oecd.org/daf/competition/The-digital-economy-2012.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2020; GOMES, Marcus Lívio; CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.
 - 5 OECD. *Tax and digitalisation. OECD Going Digital Policy Note*. Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

quais, em geral, facilitam as transações de bens e serviços fora do âmbito das estruturas tradicionais de negócios. Em particular, as plataformas multilaterais facilitam o crescimento e a proliferação das economias de compartilhamento, o que se evidencia em exemplos familiares, como é o caso dos aplicativos de aluguel temporário de um quarto de hóspedes ou voltados à prestação de serviços que envolvem, por exemplo, entrega de mercadorias ou transporte automotor.⁶

Nesse ambiente de mudanças, os desafios que se apresentam aos formuladores de políticas são complexos, pois a amplitude e a velocidade das mudanças provocadas pela digitalização da vida cotidiana conduzem a inúmeros desafios, não somente com vistas a atender às novas demandas sociais, como também em termos da própria arquitetura governamental, diante do surgimento de uma nova gama de ferramentas que se destinam ao desenvolvimento e à implementação de políticas públicas.⁷

Cientes dos impasses que essa nova realidade representa para as distintas economias globais, entidades internacionais como a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Grupo dos Vinte (G-20) e o Fórum Econômico Mundial (FEM) vêm estimulando discussões sobre os novos parâmetros do cenário que se desdobra com a digitalização das economias, a exemplo das medidas propostas pela OCDE no contexto do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting [Projeto ou Plano de contenção da Erosão da Base Fiscal e da Transferência de Lucros a países com tributação reduzida]).⁸

No âmbito da regulação tributária da economia digital, paira no ar a percepção de que o atual sistema tributário não está suficientemente preparado para lidar com os desafios de uma economia digitalizada.⁹ Em questões tributárias, isso implica a indispensabilidade de se construir um novo paradigma,

6 Ibidem.

7 Ibidem.

8 O estudo sobre medidas de combate à evasão e à elisão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação foi objeto da “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária”, promulgada no Brasil, por meio do Decreto nº 8.842/2016.

9 Apesar do uso indiscriminado do termo como assemelhado à produção normativo-tributária *per se*, admite-se, com base na teoria da regulação, entendimento sobre a regulação tributária com enfoque nos efeitos da produção normativo-tributária de direcionamento do comportamento dos agentes econômicos de determinado país, o qual, no caso em análise, é o Brasil. MCCLASKEY, Layla S. A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) – Fundação Getúlio Vargas, Direito-Rio, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ds-pace/handle/10438/30647>. Acesso em: 10 jun. 2021.

sem, contudo, sacrificar a clareza e a certeza de um sistema econômico maduro que facilite o crescimento sustentável em longo prazo. Consequentemente, em muitos países a questão não consiste apenas na conveniência de uma reforma tributária, mas, sim, em que medida essa reforma se dará.

Nesse panorama, alguns países cogitam implementar — ou já implementaram — arquétipos para enfrentar os desafios específicos da economia digital, variando entre impostos específicos (*excise taxes*) sobre serviços digitais (como ocorreu na França, Áustria, Itália, Espanha, Reino Unido, República Tcheca, Ucrânia, Índia, Quênia e outras jurisdições dentro e fora da UE) e medidas mais amplas que afetem a economia digital como parte de um conjunto maior de empresas multinacionais.¹⁰ Vale destacar que, apesar de a introdução de medidas unilaterais em vários países haver enfatizado a urgência da questão e a necessidade de se reavaliarem alguns dos princípios tributários internacionais mais básicos, essas posições divergentes dificultaram uma solução baseada em consenso.¹¹

Não obstante, em um avanço significativo rumo a uma abordagem holística, os 128 membros do “Inclusive Framework” da OCDE aprovaram o documento denominado “Addressing the Tax Challenges Arising from Digitalisation”, que identifica propostas concretas em dois pilares, com vistas à formação de uma base de solução global, ancorada em consenso internacional, aos impasses criados pela economia digital. Esses pilares envolvem a redistribuição de direitos tributários entre jurisdições — problemática que exsurge em um mundo digitalizado, no qual as empresas podem conduzir suas atividades sem uma presença física significativa — e a necessidade de se abordarem questões remanescentes do projeto “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), já que os recursos da economia digitalizada exacerbam os riscos e possibilitam a existência de estruturas de planejamento tributário abusivo ou agressivo.¹²

Em que pese as inúmeras possibilidades de se compreender o conceito de regulação,¹³ no que diz respeito à regulação das atividades econômicas pelas normas de direito tributário (regulação tributária), convém observar a possibilidade

10 ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes; SCHANZ, Deborah. Re-Allocation of Taxing Rights for Big Data Business Models. *SSRN Electronic Journal*. p. 3, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3433715. Acesso em: 10 maio 2021.

11 OECD. Tax and digitalisation. *OECD Going Digital Policy Note*. Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

12 Ibidem.

13 BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2. ed. Oxford: OUP, 2013.

de uma conceituação correspondente aos efeitos regulatórios produzidos pela tributação sobre a economia.

Assim, levando-se em conta que essa noção não se restringe à interpretação econômica de tributação, envolvendo uma perspectiva sistêmica do direito tributário, atrelada à concretização de valores como, por exemplo, justiça social, além do mero valor da eficiência econômica — como é o caso do estudo puramente econômico da tributação —, verifica-se que o cerne da regulação tributária consiste na avaliação do impacto dos custos trazidos aos negócios pelas medidas tributárias adotadas pelos entes federativos, sob a perspectiva do comportamento dos agentes econômicos, que, necessariamente, é alterado de acordo com o volume de despesas adicionalmente trazidas pelos tributos aos negócios, sob ângulos distintos.

Nesse sentido, considerando que o uso massivo de inventos tecnológicos disruptivos e de tecnologia da informação no bojo dos processos de produção de riqueza trouxe novas perspectivas de territorialidade e de (in)tangibilidade às relações econômicas, é possível observar a configuração de um cenário em que a legislação tributária dos países parece não conseguir “captar”, a contento, a riqueza produzida no contexto dos negócios que envolvem digitalização da economia. Esse quadro, além de implicar incerteza jurídica, conduz a uma perda de receitas públicas e, no caso do Brasil, ao descumprimento dos comandos constitucionais instituidores do poder-dever do Estado de tributar os referidos fenômenos econômicos, revelando-se fundamental observar os contornos da conjuntura de normas tributárias editadas em relação aos negócios surgidos no âmbito da indústria 4.0.

Assim, a necessidade de as normas brasileiras se conformarem aos referidos comandos internacionais não se encontra mais no campo da preocupação governamental com o mercado interno, a produção de riqueza ou o cumprimento de comandos constitucionais de tributar, atrelando-se ao compromisso assinado pelo país com a aludida organização internacional.¹⁴ Revela-se, portanto, fundamental avaliar o cenário nacional de regramento tributário ou de regulação tributária das atividades surgidas no contexto da indústria 4.0, o que ora se verifica por meio da tributação implementada pelos estados e pelo Distrito Federal quanto aos já mencionados 32 nichos de economia digital.

14 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10109.htm. Acesso em: 23 set. 2020.

Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de “economia digital”

Em um mundo altamente globalizado, sem fronteiras e cada vez mais digital, há um movimento global de investigação dos efeitos desse fenômeno por grupos como a “OECD Task Force on the Digital Economy” e, em termos similares, a “High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, estabelecida pela Comissão da União Europeia (EU Expert Group).¹⁵

Assinala-se que as transformações digitais, embora frequentemente associadas a fenômenos como comércio eletrônico de mercadorias tangíveis, plataformas colaborativas, computação em nuvem ou serviços *on-line* para consumidores finais, provocam um impacto que se estende para muito além das empresas que dependem de um desenvolvimento moderno em Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC).

A economia digital transformou modelos e estruturas de negócios de setores diversos e tradicionais, como, por exemplo, a indústria manufatureira. Nesse sentido, destaca-se a perda de espaço dos ativos imobilizados diante dos ativos intangíveis no que compõe o valor das empresas.¹⁶ Reconhece-se, portanto, que a economia digital não pode mais ser descrita como uma área separada da economia convencional.¹⁷

Em verdade, parte do projeto da OCDE de enfrentamento ao “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), publicado em outubro de 2015, no Plano de Ação 1 (“Action Plan 1”), constatou, como resultado da natureza difundida da digitalização, que seria difícil, se não impossível, cercar (*ring-fence*), para fins fiscais, a economia digital do restante da economia.

Em outras palavras, a “economia digital” não se traduz em um ramo separado da “economia tradicional”, mas, ao contrário, cada vez mais a economia digital torna-se a própria economia, como um todo.¹⁸ Por esse motivo, talvez

15 ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: Digital Economy — EU Law Implications. *British Tax Review*, p. 280, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

16 GOMES, Daniel de Paiva et al. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tatiane; BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

17 ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: Digital Economy — EU Law Implications, *British Tax Review*, p. 280, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

18 OECD. Tax and digitalisation. *OECD Going Digital Policy Note*. Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020; ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Ação 1 do Projeto BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 244.

não seja muito adequado afirmar que há o surgimento de uma economia digital, mas, sim, que está em curso um processo de digitalização da economia.

A compreensão de que esse movimento é amplo e diverso, e não um fenômeno estanque e delimitado, reflete esse impulso de inovação, com o surgimento de tecnologias antes impensáveis e a transformação de indústrias antes tidas como tradicionais e imutáveis.¹⁹ Contudo, a ausência de um limite bem definido para se estabelecer a distinção entre economia tradicional, por um lado, e economia digital, por outro, não impede a identificação de certas características essenciais desse processo de transformação digital da economia.

É inegável que a economia digital resulta da ausência de laços físicos nos mercados consumidores. Prescinde-se de conexão entre uma localidade geográfica e a atividade que resulta em aquisição de renda, visto que boa parte da operação (talvez até mesmo a operação inteira) pode ocorrer exclusivamente em ambiente virtual.²⁰ No mesmo sentido, a Ação 1 do Projeto BEPS tratou como características da economia digital: i) o comércio eletrônico, baseado em tecnologias digitais que facilitam a negociação de bens e serviços; ii) a negociação de bens ou serviços de informação; e iii) a operação em camadas, com segmentos separados para o transporte de dados e aplicativos.²¹

Nas palavras de Joachim Englisch, a economia digital, em primeiro lugar, caracteriza-se pela mobilidade geográfica: (i) de seus fatores de produção, especialmente intangíveis, que, com frequência, revelam-se essenciais para a geração de valor; (ii) de suas funções de negócios; e, frequentemente, (iii) de seus produtos ou de seus usuários.²² Isso possibilitou que as empresas expandissem suas cadeias de valor e seus mercados globalmente, centralizando, ao mesmo tempo, funções importantes de gerenciamento. Ainda conforme a lição de Englisch, outro fenômeno visível da economia digital é a confiança maciça

-
- 19 GOMES, Marcus Lívio; CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.
- 20 GOMES, Daniel de Paiva et al. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tatiane; BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.
- 21 GOMES, Marcus Lívio; CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.
- 22 ENGLISH, Joachim. BEPS Action 1: Digital economy — EU Law Implications. *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

em dados por parte dos usuários, o que viabiliza melhor controle dos processos de produção e rotinas de negócios, facilitando, assim, o comércio e reduzindo os custos de transação.

Efeitos de rede, entre outros, contribuíram, de forma significativa, para o surgimento de modelos de negócios multilaterais (como lojas de aplicativos ou mecanismos de pesquisa), frequentemente também envolvendo a participação ativa dos consumidores no processo de geração de valor.²³

Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital

Observa-se que a economia digital é dotada de características intrínsecas, como uso de internet, mobilidade e contenção de uma transmissão de dados, independentemente de qualquer plataforma física.²⁴ Cabe aqui, portanto, proceder a um estudo acurado e específico da regulação tributária nesse âmbito.

Nesse passo, verifica-se que, na célebre Conferência de Ottawa, realizada em 8 de outubro de 1998 (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”), foram firmados os princípios basilares que devem nortear a tributação da economia digital. Nessa ocasião, a OCDE, por intermédio de seu Comitê para Assuntos Fiscais, apresentou importantes conclusões e acabou por estabelecer quatro princípios norteadores fundamentais, igualmente a serem observados em matéria de tributação direta:²⁵

- a) Princípio da neutralidade: a tributação não poderá induzir os contribuintes a determinados comportamentos econômicos como forma de reação aos diferentes encargos tributários. As operações efetuadas pelo comércio eletrônico não deverão ser objeto de discriminação, positiva ou negativa, quer no que se refere às diversas modalidades de comércio eletrônico entre si, quer em relação a essas modalidades e às operações realizadas pelas vias tradicionais;
- b) Princípio da eficiência: os custos administrativos referentes à cobrança de impostos deverão ser minimizados. Assim, o encargo tributário deverá onerar

23 Ibidem.

24 Ibidem.

25 PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 40.

dentro do apropriado, haja vista a redução ao mínimo dos riscos de fraude e evasão fiscal, adotando-se, para tanto, medidas proporcionais;

- c) Princípio da certeza e da simplicidade: as normas tributárias devem ser claras e simples, de modo a permitir que os contribuintes possam antecipar devidamente as consequências tributárias de uma operação, como o montante, a localização e a forma de se calcular o imposto;
- d) Princípio da prevalência da substância sobre a forma: deve-se levar em consideração o conteúdo material de determinado negócio, e não a denominação (ou a qualificação) que lhe foi atribuída pelas partes.

Nesse sentido, os princípios que ditam a tributação do comércio convencional devem ser aplicados ao comércio eletrônico; no entanto, os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, de modo a se adaptarem à evolução tecnológica das transações comerciais.²⁶ Com base nesses princípios, a OCDE recusou a ideia de outorgar tratamento diferenciado ao comércio eletrônico em relação àquele conferido ao comércio convencional. Essa premissa foi mantida no Plano de Ação 1 do Projeto BEPS.²⁷

Assim, no bojo do projeto regulação tributária da economia digital, teve-se como objetivo geral analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às demandas da economia digital, com o propósito de investigar se eventual instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil seria adequada e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, para garantir ao país os devidos direitos de tributação sobre a geração de valor e de riqueza no mercado consumidor brasileiro.

Dessa forma, como objetivos específicos, o projeto almejou:

- a) mapear a legislação tributária brasileira vigente;
- b) avaliar os aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional com vistas à regulação do tema, investigando a regulação tributária da economia digital e analisando a compatibilidade e a coerência da legislação tributária nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (Address the Tax Challenges of the Digital Economy) do Projeto BEPS.

26 Ibidem, p. 41.

27 GOMES, Daniel de Paiva et al. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELI, Tatiane; BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

Quanto à metodologia do trabalho, a pesquisa se desenvolveu em três etapas:

- a) 1ª fase: inicialmente, a pesquisa foi quantitativa, buscando, na legislação tributária brasileira, o que existe, nos dias de hoje, em termos de regulação tributária relacionada aos atuais e novos negócios realizados de forma digital (mapeamento). Nessa fase, procedeu-se à análise da legislação tributária estadual e distrital sobre venda de mercadorias e prestação de serviços de comunicação (ICMS). A proposta consistiu em analisar, em detalhes, se e até que ponto as leis, os regulamentos, as instruções normativas, os pareceres normativos, as soluções de consulta e, eventualmente, outros atos normativos dos estados sobre o ICMS estão regulando, de forma satisfatória, os atuais e novos negócios realizados de forma digital. A ideia do mapeamento pressupôs a apresentação, ao final, de um verdadeiro roteiro ou guia voltado ao *compliance* fiscal das empresas, estruturado por tributo ou por tipo de negócio regulado. A busca se deu pelo *input* de termos usualmente empregados nos 32 nichos da economia digital, nos mecanismos de busca disponibilizados nos endereços eletrônicos dos órgãos competentes para a produção normativo-tributária no âmbito dos estados brasileiros e do Distrito Federal, quais sejam: (i) assembleias legislativas dos estados; (ii) Câmara Legislativa do Distrito Federal; (iii) secretarias de fazenda dos estados; (iv) governos dos 26 estados e do Distrito Federal; e (v) Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).²⁸ Foram escolhidos e analisados 32 (trinta e dois) nichos de mercado, considerando sua relevância para a economia e a frequência com que são abordados e discutidos pela doutrina jurídica brasileira e estrangeira. Isso não exclui obviamente a relevância de outros nichos de mercado ou segmentos econômicos, eventualmente enfatizados nas discussões em outras ciências, ou até mesmo na ciência jurídica. São eles: internet; software; comércio eletrônico; serviço eletrônico; casa conectada; cidades inteligentes; *big data*; carro sem motorista; inteligência artificial; robô/robótica; *blockchain*; criptomoedas; economia compartilhada; impressora 3D; seres projetados; neurotecnologia; processamento

28 A coleta dos dados nos endereços eletrônicos das referidas repartições públicas se deu até o dia 31 de maio de 2020. Foi utilizada inteligência artificial para fins de coleta de informações em endereços eletrônicos com sistemas de busca e disposição de informações difíceis, conforme abordado na conclusão deste trabalho. No caso do Rio de Janeiro, foi apresentado requerimento oficial de disponibilização de informações, com posterior interposição de recurso. A dificuldade na verificação do rol de normas tributárias vigentes no estado representou um obstáculo à realização do trabalho de pesquisa.

na nuvem; estabelecimento virtual; internet das coisas; *streaming*; jogos eletrônicos; aplicativos; provedor de internet; publicidade/marketing digital; livros digitais; suportes para livros digitais; serviços de transporte; VoIP (*Voice over Internet Protocol*)/telefone a IP/telefonia internet; data center; meios de pagamento; programas de fidelização; drones.

- b) 2ª fase: uma vez obtidas as informações na legislação, procedeu-se a uma avaliação qualitativa, com o objetivo de responder aos questionamentos formulados no projeto. Nessa etapa, a análise pressupôs a avaliação técnica propriamente dita dos dados apurados, com vistas a consolidar o que existe, de modo efetivo, em termos de regulação tributária para cada negócio realizado de forma digital.

A pesquisa contribui de forma direta para o campo do Direito e a regulação em torno da tributação da economia digital. Por um lado, o projeto identifica o que há de concreto em termos de regulação tributária nacional dos negócios que são realizados de forma digital, especialmente quando o fornecedor dos serviços digitais não se estabelece fisicamente no Brasil. Por outro lado, apresenta sugestões de ajuste e de aprimoramento para a legislação tributária nacional, com o propósito de garantir os direitos de tributação do país em relação aos serviços digitais que são consumidos pelo mercado interno, embora sejam prestados por empresas sediadas no exterior.

A pesquisa gerou quatro produtos no formato de relatórios descritivo-analítico e um produto no formato de *policy paper*:

- 1) relatório sobre a *legislação tributária federal*;
- 2) relatório sobre a *legislação tributária estadual*;
- 3) relatório sobre a *legislação tributária das capitais municipais*;
- 4) relatório sobre a análise dos dados encontrados na base de legislação tributária brasileira à luz das recomendações da OCDE/G20, apresentadas na Ação 1 do Projeto BEPS, bem como nas propostas de diretivas comunitárias que já foram sugeridas pela Comissão Europeia, especialmente aquela que prevê a instituição de um Imposto sobre Serviços Digitais, em paralelo ao já existente Imposto sobre Valor Agregado na Europa;
- 5) *policy paper*, com recomendações de reforma no âmbito da tributação sobre o consumo e da eventual instituição de um IVA no Sistema Tributário Nacional.

Cada relatório é apresentado em apartado, compondo uma publicação autônoma. No entanto, ao final, tem-se um amplo e completo relatório descritivo-analítico sobre regulação tributária da economia digital, que serve de guia de *compliance* fiscal para as empresas dos setores investigados, contribuindo, de forma efetiva, para as discussões em torno da reforma tributária no país.



2

Nichos de mercado



2.1 Transporte por aplicativo

2.1.1 Sumário executivo

Em alinhamento com a abordagem sobre os elementos do que se considera economia digital, reiteram-se os aspectos da referida conjuntura, a saber: i) A assunção de um novo papel pelos agentes econômicos; ii) O uso difundido da tecnologia da informação; iii) A digitalização de insumos; iv) A interdependência global; e v) O papel de protagonismo da economia das plataformas digitais.²⁹

Tratando-se de plataformas digitais, mercados de comunidade, economia compartilhada ou de aplicativos, conforme se prefira denominar, convém ressaltar a deflagração de um cenário capaz de viabilizar o surgimento de uma espécie de serviço de transporte prestado por meio de aplicativo digital, criação que tem origem nos Estados Unidos e, hoje, está presente em boa parte dos países, inclusive no Brasil.³⁰

Assim, os tradicionais produtos disponibilizados no mercado de transportes até então, como, por exemplo, os táxis, passam hoje a concorrer com novas alternativas de transporte privado — meios dotados das mais diversas ferramentas de personalização, como aquelas que permitem a escolha da categoria do veículo utilizado, a possibilidade de silêncio durante a viagem e de uma temperatura mais agradável, por exemplo.³¹

Levando-se em conta os efeitos acentuados do ingresso desse serviço sobre o mercado de transporte nos diversos países, inúmeros foram os debates travados sobre sua legalidade, principalmente em relação à alegada concorrência desleal com o serviço prestado por taxistas e regulamentado, no Brasil, pela Lei nº 12.468/11 (usualmente denominada “Lei dos Taxistas”).³²

Ainda que a aparente dificuldade de adaptação do mercado às mudanças provocadas pela inovação tecnológica no setor dos transportes tenha ocorrido

29 ATKINSON, Robert D.; McKAY, Andrew S. Digital prosperity: understanding the economic benefits of the information technology revolution. *Information, Technology and Innovation Foundation*, Washington, 2007. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1004516> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1004516>. Acesso em: 10 maio 2020.

30 HARTMANS, Avery; LESKIN, Paige. The History of how Uber went from the most feared startup in the world to its massive IPO. *Business Insider*, 2019. Disponível em: <https://www.businessinsider.com/ubers-history>. Acesso em: 30 dez. 2020.

31 MCCLASKEY, Layla S. A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) — Fundação Getúlio Vargas/Direito Rio, 2021. No prelo.

32 BRASIL. Lei nº 12.468, de 26 de agosto de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112468.htm. Acesso em: 25 jun. 2020.

em nível global, verifica-se que os questionamentos sobre a legalidade dos serviços de transporte por aplicativo no Brasil parecem ter sido apaziguados após os ajustes realizados na Política Nacional de Mobilidade Urbana (Lei nº 12.587/12),³³ abrindo-se espaço para o acompanhamento das correlatas questões tributárias.

2.1.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal outorgou competência a estados e Distrito Federal para a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS), nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.³⁴

Nesse sentido, convém ressaltar que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em conformidade com o que dispõe o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao aludido tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e II, o seguinte:

“Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II. prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

33 A Lei nº 13.640/18 tratou de acrescentar o inciso X ao artigo 4º, nos seguintes termos: “X) transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede”. Veja: BRASIL. Lei n. 11.258, de 03 de janeiro de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12587.htm. Acesso em: 25 jun. 2020.

34 Nos moldes do art. 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

Sob tais premissas, com o propósito de averiguar a tributação estadual e distrital incidente sobre o serviço de transporte por aplicativo, convém identificar possível incidência de ICMS nas seguintes hipóteses:

- i. aquisição de veículos automotores objeto da prestação do correlato serviço de transporte;
- ii. prestação dos serviços de transporte por aplicativo em âmbito intermunicipal ou interestadual.

Dessa forma, considerando a proposta da presente pesquisa de mapear o estado da arte da regulação tributária da economia digital, em relação ao transporte por aplicativo, analisaram-se os atos editados por estados e Distrito Federal referentes ao ICMS incidente sobre as viagens intermunicipais e interestaduais, bem como a comercialização de veículos empregados nos serviços correlatos.

2.1.3 O processo de pesquisa

Com o intuito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada em relação ao serviço de transporte por aplicativo, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas efetuadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Assim, os termos de busca empregados na pesquisa foram:

- i. Transporte por aplicativo;
- ii. Transporte individual de passageiros;
- iii. Transporte remunerado privado individual de passageiros; e
- iv. Transporte remunerado privativo individual de passageiros.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível obter os seguintes resultados:

2.1.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Espírito Santo	Lei	11.044	2019	A Lei estabelece isenção do pagamento de ICMS na compra de veículo novo habitualmente destinado ao transporte privado de passageiros, intermediado por aplicativos via internet. ³⁵

2.1.4 Análise dos resultados

Com base no quadro apresentado, constatou-se que o estado do Espírito Santo foi o único a editar norma específica de ICMS em relação ao serviço de transporte por aplicativo, no sentido de estabelecer benefício de isenção fiscal sobre a operação de aquisição de automóvel novo destinado, de forma habitual e exclusiva, à prestação do referido serviço.

Quanto à referida lei capixaba, considerando que a norma dispõe sobre benefício sujeito à regulamentação por meio de convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), verifica-se que, por ora, sua eventual aplicação implica vício de ilegalidade, com violação ao art. 111, inc. II, da Lei nº 5.172/66.³⁶ Isto porque, tal benefício só resta atualmente concedido pelo Confaz aos motoristas de táxi por meio de Convênio específico.^{36, 37}

Nessas linhas, apesar dos ajustes realizados na Política Nacional de Mobilidade Urbana (Lei nº 12.587/12)³⁸ e da abertura de campo para o tratamento das questões tributárias envolvendo os novos tipos de transporte, foi possível

35 Disponível em: <http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI110442019.html>. Acesso em: 02 jul. 2020.

36 O inciso IV da cláusula primeira do Convênio no 28/19 faz menção ao Convênio ICMS no 38/01 para conceder isenção de ICMS às operações internas e interestaduais com automóveis de passageiros, para utilização como táxi. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CVO_28_19. Acesso em: 02 jul. 2020.

37 O inciso II do artigo 111 da Lei nº 5172/66 dispõe o seguinte: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II. outorga de isenção”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 02 jul. 2020.

38 A Lei nº 13.640/18 tratou de acrescentar o inciso X ao artigo 4º nos seguintes termos: “X. transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede”. Veja: Lei nº 11.258, de 03 de janeiro de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12_587.htm. Acesso em: 25 jun. 2020.

constatar, em relação à regulação do serviço de transporte por aplicativo em âmbito estadual e distrital, que:

- i. Não foram encontradas normas estaduais ou distritais específicas que abordem a questão do ICMS incidente sobre as operações de transporte intermunicipal e interestadual realizadas por motoristas de aplicativo;
- ii. A única norma encontrada em relação ao ICMS incidente sobre a operação de aquisição dos veículos destinados ao serviço decorre de interpretação extensiva de benefício fiscal concedido exclusivamente aos taxistas, representando possível violação ao art. 111, II, da Lei no 5.172/66.
- iii. Verifica-se aparente inexistência de atos normativos de outra natureza, respostas a consultas efetuadas por contribuintes ou acórdãos envolvendo a matéria em relação a qualquer dos estados pesquisados ou ao Distrito Federal, o que representa verdadeira lacuna normativa relativa a esse segmento econômico.



2.2 *Streaming*

2.2.1 Sumário executivo

Em face da identificação de seu crescimento global ao longo dos últimos anos, o *streaming* é retratado pela literatura como uma alternativa para fins de contorno da problemática que envolve o armazenamento do conteúdo digital disponibilizado na internet e o alto custo de sua aquisição, em decorrência de direitos autorais.³⁹

Nesse sentido, configurando-se como uma cessão temporária do direito de uso de bens incorpóreos, o *streaming* acaba por tornar possível a exploração de material audiovisual sem a transferência efetiva do domínio ou da propriedade dos referidos direitos, o que se apresenta como um desafio a setores distintos, a exemplo do mercado de mídia e entretenimento.^{40,41}

Considerando, portanto, a novidade das nuances desse tipo de tecnologia, percebe-se que novos desafios também são impostos ao legislador tributário. Isso porque, além de o *streaming* implicar dúvidas sobre seu enquadramento tributário como serviço ou mercadoria,⁴² a tecnologia também possibilita conclusões diferenciadas sobre a natureza desse serviço — se de telecomunicações ou não.

2.2.2 Considerações iniciais

Tomando-se como base a conceituação conferida ao *streaming* em âmbito federal, no sentido de consistir em “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”,⁴³ é possível afirmar que, na visão dos estados e do Distrito Federal, essas operações, por se enquadrarem como serviços de comunicação, estão sujeitas à incidência de ICMS.

39 UNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming, *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 47, p. 244-264. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Hugo-Funaro-e-Cesar-Augusto.pdf>. Acesso em: 14 maio 2021.

40 Ibidem.

41 HARRISON, John W. Media and entertainment executives use M&A to seize new opportunities. EY, 2021. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/ccb/media-entertainment-mergers-acquisitions. Acesso em: 28 maio 2021.

42 UNARO; ANDRADE, op. cit.

43 Conforme a Lei Complementar nº 157/16, as operações de *streaming* podem ser entendidas como: “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/lcp/Lcp157.htm>.

Em nível estadual, portanto, verifica-se que a Constituição tratou da competência dos estados e do Distrito Federal para a cobrança do ICMS nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁴⁴

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, aprovada em função do que dispõe o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao aludido tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o que se segue:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; [...] III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Contudo, não obstante a mencionada clareza sobre a competência estadual para a cobrança do tributo sobre as operações de circulação de mercadorias ou serviços de comunicação, considerando a inserção do *streaming* no rol de serviços sujeitos à incidência do ISS, por meio da Lei Complementar nº 157/16,⁴⁵ de competência dos municípios, identifica-se possível configuração de um cenário de incertezas acerca do ente competente para a tributação das aludidas operações, de modo a se deflagrar a denominada “guerra fiscal”.

Dessa forma, levando-se em consideração o propósito da presente pesquisa de mapeamento do estado da arte da regulação tributária da economia digital, no que se refere à tributação das operações de *streaming* pelos estados, verificou-se a conjuntura apresentada nos tópicos seguintes em relação aos atos editados pelos estados e pelo Distrito Federal no que se refere, especificamente, ao ICMS incidente sobre as operações de *streaming*.

44 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

45 Conforme o item 1.09 do Anexo da Lei Complementar nº 157/16, que alterou a Lei Complementar nº 116/03. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm.

2.2.3 O processo de pesquisa

Convém ressaltar que este estudo se desenvolveu em torno de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito de processos administrativos envolvendo a matéria.

Nesse sentido, a metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Os termos de busca empregados foram:

- i. *Streaming*;
- ii. Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio de internet;

2.2.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Decisão CAT	04	2017	A decisão CAT nº 04/17 trata do entendimento do estado de São Paulo acerca da incidência de ICMS sobre a instalação ou a utilização de <i>software</i> por meio de internet (<i>streaming</i>). ⁴⁶
	Decreto	45.490	2000	Esse decreto estabelece que a carga tributária final correspondente será de 5% (cinco por cento). Tal percentual será alcançado mediante a redução da base de cálculo do imposto para as operações com <i>softwares</i> , programas, aplicativos e arquivos eletrônicos padronizados. ⁴⁷
				Conforme o decreto prevê, dispensa-se o recolhimento do ICMS incidente sobre as operações com <i>softwares</i> padronizados, disponibilizados por <i>streaming</i> , até a definição do local do fato gerador para se determinar o responsável pelo respectivo pagamento. ⁴⁸

46 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm042017.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2020. Convém ressaltar que o posicionamento diz respeito ao *software* padronizado. Para o estado de São Paulo, a comercialização de *software* está caracterizada independentemente de *download* ou uso por meio de nuvem ou da internet/*streaming*.

47 Tendo em vista que a alíquota não pode ser inferior a 12% (alíquota interestadual), a redução deve ser levada a efeito mediante ajuste na base de cálculo, de modo a resultar em uma carga tributária final de 5%. Essa previsão conta com o respaldo do Convênio nº 181/15, e trata especificamente da autorização aos estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins para conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma especificada.

48 As alterações no RICMS/SP (Decreto nº 45.490/00) foram promovidas pelo Decreto nº 61791/16, que promoveu a inclusão dos artigos 37, das Disposições Transitórias, e 73, do Anexo, que

2.2.3.2 Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
BA	0032-12/19	2019	O entendimento do Conseqf foi no sentido de que a prestação onerosa dos serviços de comunicação SVA prestados por qualquer meio de transmissão é tributável por ICMS. ^{49,50}
SP	409824	2018	Conforme entendimento do TIT, a Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (item 1.09), solucionou o conflito de competência em favor dos municípios, declarando que o serviço de <i>streaming</i> é hipótese de incidência de ISS. ⁵¹
SP	4068138	2015	De acordo com o entendimento do TIT, as atividades de adesão, assistência técnica, locação e licença de uso de <i>software</i> são meramente preparatórias/auxiliares ao serviço de comunicação. Quanto aos serviços de <i>streaming</i> e "download temporário", essas prestações não são passíveis de incidência de ISS, sob o jugo da Lei Complementar Federal nº 157/2016, visto que a recorrente é empresa prestadora de serviço de acesso condicionado, nos termos da Lei Federal nº 12.485/2011. Nesse sentido, o item 1.09 da Lista Anexa da Lei Federal nº 116/2003 é claro quanto à correlata submissão à incidência de ICMS. ⁵²

tratam especificamente de *streaming*. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec61791.aspx>. Acesso em: 16 set. 2020.

- 49 A sigla SVA diz respeito a serviços de valor agregado e que são compreendidos como serviços alheios à telecomunicação, nos termos do artigo 61, *caput* e parágrafo 1º, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), a saber: "Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. § 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19472.htm. Acesso em: 09 jul. 2020.
- 50 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/conseqf/2019%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0032-12.19.pdf>. Acesso em: 26 maio 2021.
- 51 As decisões administrativas editadas pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo estão disponíveis em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 19 set. 2020.
- 52 As decisões administrativas editadas pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo estão disponíveis em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 19 set. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
MG	21.720/14/1 ^a	2014	O Conselho de Contribuinte de Minas Gerais exarou entendimento no sentido de que o ICMS incide sobre a parcela dos serviços de comunicação denominada conteúdo digital. ⁵³ Nesse sentido, o Conselho entendeu que: i. A disponibilização de conteúdo digital de forma onerosa, para um ou mais usuários, permitindo-lhes a realização de <i>download</i> temporário ou <i>streaming</i> de determinado conteúdo disponível para compra ou aluguel no <i>site</i> da Autuada, faz nascer a figura do fato gerador do imposto, definido na legislação tributária como serviço de comunicação, o qual se sujeita à incidência de ICMS. ii. O <i>streaming</i> (ou “fluxo de mídia”) é um método de distribuição de dados empregado para distribuir conteúdo multimídia através da internet. Nele, as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador, deixando de ocupar espaço no disco rígido. O usuário recebe a transmissão de dados, e a mídia transferida é reproduzida em tempo real, quando chega ao meio de recepção do usuário. As expressões “por qualquer meio” e “de qualquer natureza”, citadas no art. 2º, inc. III, da LC nº 87/96, são abrangentes e foram utilizadas pelo legislador como forma de incluir no conceito de “prestação de serviço de comunicação” todos os meios necessários à chegada da mensagem comunicativa até o equipamento de recepção do tomador, não importando o nome dado a esses meios por parte da prestadora do serviço. iii. A disponibilização de conteúdo digital em vídeo por meio da internet, mediante pagamento do usuário, configura prestação de serviço de comunicação, e não um serviço de valor adicionado, como quer fazer crer a Impugnante. ⁵⁴

2.2.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	Sefaz	17394	2018	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo editou entendimento no sentido de que as operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, à exceção das operações destinadas ao consumidor final, estão isentas de ICMS. ⁵⁵
SP	Sefaz	18423	2018	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo editou entendimento no sentido de que: i. Não incide ICMS sobre a produção de <i>software</i> sob encomenda; ii. Incide ICMS sobre a comercialização de <i>software</i> padronizado por transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>); iii. A carga tributária final corresponde a 5% (cinco por cento), mediante a redução da base de cálculo; iv. Nas operações com <i>software</i> comercializado por <i>streaming</i> o ICMS incidente será exigido conforme disposto no Decreto nº 63.099/2017. ⁵⁶

53 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww_w2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/21720141.pdf. Acesso em: 20 set. 2020.

54 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww_w2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/21720141.pdf. Acesso em: 20 set. 2020.

55 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC17394_2018.aspx. Acesso em: 20 set. 2020.

56 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC18423_2018.aspx. Acesso em: 20 set. 2020.

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	Sefaz	15093	2017	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo editou entendimento no sentido de que incide ICMS sobre a comercialização de <i>software</i> padronizado por <i>streaming</i> , isentando-se a operação até a definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador. ⁵⁷
	Sefaz	11545	2016	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo editou entendimento no sentido de que: i. Informativos comercializados via acesso eletrônico não são alcançados pela imunidade prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal; ii. Não incide ICMS sobre boletim eletrônico adquirido por transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>) enquanto não se definir o local de ocorrência do fato gerador para se determinar o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto. ⁵⁸

2.2.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados apresentados, constatou-se que o estado de São Paulo foi o único da federação que editou norma específica acerca da incidência de ICMS em relação a operações de *streaming*, no sentido de estabelecer:

- i. a correspondente incidência sobre operação envolvendo conteúdo padronizado;
- ii. a redução da base de cálculo do imposto, de modo que a carga tributária corresponda a 5% (cinco por cento); e
- iii. a isenção da operação até se definir o local de ocorrência do respectivo fato gerador, o que foi sanado com a edição do Decreto nº 6.099/17.⁵⁹

57 Nesse mesmo sentido, veja as decisões prolatadas nos processos 16.728/17, 13.194/16, 8.714/16, 10.382/16, 8.740/16, 10.482/16, 8.714/16, 5.805/15, 6.493/15, 6.436/15 e 7.651/15. Disponíveis em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 08 ago. 2020.

58 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC11545_2016.aspx. Acesso em: 20 set. 2020.

59 O Decreto nº 63.099/17 dispõe sobre o recolhimento do ICMS sobre o *streaming* em favor do estado no qual estiver domiciliado o adquirente, nos seguintes termos: "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 nº 6.374/89, artigos 1º, 2º e 23). Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>.

Para além das normas editadas pelo estado de São Paulo em relação às decisões prolatadas pelos tribunais administrativos da Bahia, de São Paulo e de Minas Gerais sobre a matéria, verificou-se um cenário de quase unanimidade acerca da incidência de ICMS sobre as operações de *streaming* envolvendo *softwares* padronizados ou de prateleira. Tem-se como exceção, contudo, o acórdão prolatado em 2018, no bojo do Processo nº 4069824, que tramitou no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, segundo o qual a competência para a aludida tributação sobre *streaming* seria dos municípios.⁶⁰

Já em relação às consultas efetuadas pelos contribuintes, verificam-se respostas homogêneas pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, sustentando a incidência de ICMS, com base de cálculo em percentual equivalente a 5% (cinco por cento) no caso de operações de transferência de *software* padronizado via *streaming*. Por outro lado, convém ressaltar que a Lei Complementar nº 157/2016, que altera a Lei Complementar nº 116/2003 (definidora da estrutura básica de tributação do imposto municipal, o ISS), incluiu, na lista anexa de serviços tributáveis, o “item 1.09”, o qual determina a incidência de ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.

Nesse sentido, se observarmos a estrutura normativa do *streaming* na Lei Complementar nº 116, no âmbito dos municípios, veremos que não há cessão definitiva de conteúdo, ou seja, não há transferência de propriedade quando da sujeição ao ISS, leitura que acaba por permitir entendimento sobre a viabilidade do campo da incidência da tributação estadual sobre a cessão definitiva ou o *download* de conteúdo digital, tão somente, sem a ocorrência de eventual bi-tributação oriunda de guerra fiscal,⁶¹ o que, entretanto, não se observa na seara estadual.

60 A decisão pode ser consultada por meio do seguinte sistema de buscas do *site* do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>.

61 Nesse sentido, o estado de São Paulo editou a Portaria CAT nº 24/18, para detalhar a forma de incidência de ICMS sobre bens e mercadorias digitais naquele estado. A portaria menciona que são considerados bens e mercadorias digitais “todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos”, a exemplo dos “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (*download*)”. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat242018.aspx>. Acesso em: 20 set. 2020.

No âmbito dos tribunais superiores, em 2010 foi julgada a medida cautelar na ADI nº 1.945,⁶² quando se avaliou a constitucionalidade de uma lei do estado de Mato Grosso. Nessa lei, previa-se regra de incidência do ICMS sobre operações com programas de computador realizadas por transferência eletrônica de dados. Na ocasião, decidiu-se pela possibilidade de incidência do imposto sobre a aquisição de *software* via *download*, sendo irrelevante a existência ou não de um bem corpóreo ou de uma mercadoria em sentido estrito. O fundamento maior utilizado para justificar a legitimidade da incidência foi a necessidade de se adaptar o Direito a novas situações, notadamente aquelas trazidas pela evolução tecnológica. Na prática, a transferência de *software* de prateleira continuava existindo, mas agora de forma eletrônica, por meio de estabelecimentos virtuais, dispensando-se o CD ou o disquete como suportes físicos para programas ou músicas.

Mais recentemente, o Min. Dias Toffoli, nos autos da ADI nº 1.945, proferiu voto-vista, manifestando-se nos seguintes termos:

[...] Como se sabe, a questão sobre a incidência do ICMS ou do ISS sobre as operações que envolvem *softwares* também está em discussão na ADI nº 5.659/MG, de minha relatoria. Reproduzo, aqui, os argumentos que utilizei em meu voto, na citada ação direta, para concluir pela incidência apenas do imposto municipal sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 [...].⁶³

O voto do Min. Dias Toffoli, proferido na ADI nº 5.659, julgada em 29 de outubro de 2020 em Plenário, foi no sentido de excluir das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.⁶⁴

62 Red. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010.

63 O acórdão ainda não foi publicado.

64 Em 24 de fevereiro de 2021, em continuidade ao julgamento, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito. O acórdão ainda não foi disponibilizado. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 03 mar. 2021.



2.3 **Impressora 3D**

2.3.1 Sumário executivo e considerações iniciais

A literatura de economia digital não é uníssona quanto ao entendimento sobre o caráter de continuidade ou de disruptividade desse novo cenário que se consolida e das tecnologias e dos novos processos atrelados, o que se ilustra pelas observações feitas em relação à tecnologia das impressoras 3D.⁶⁵

Nesse contexto, levando-se em consideração o aspecto inovador da manufatura de bens físicos por meio de arquivo digital, a impressora 3D acaba por envolver oportunidades para a customização de bens; redução considerável dos custos de produção; e, certamente, novos desafios em termos de tributação.⁶⁶

Assim, levando-se em conta a tradicional perspectiva de bens corpóreos e de prestação de serviços para fins de estabelecimento do campo de incidência tributária no Brasil, passa-se, mais uma vez, à dificuldade de enquadramento tributário e de definição sobre o ente competente para a cobrança das exações tributárias incidentes sobre as impressoras 3D.

Observa-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil aplica o conceito de impressora 3D com base em uma resolução editada pela Secretaria Executiva da Câmara de Comércio Exterior, que pressupõe “equipamento capaz de realizar a produção de modelos tridimensionais físicos a partir de modelos virtuais”.⁶⁷ Nesse sentido, em face do enquadramento correlato, em âmbito federal, como maquinário industrial sujeito à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), verifica-se, na seara estadual, a possibilidade de cobrança de ICMS, tanto

65 Posicionando-se pelo caráter de continuação de processos, os autores Didier Bonnet e George Westerman afirmam o seguinte: “A economia digital não é (apenas) uma era de modelos de negócios novos ou revolucionários, mas representa a evolução dos modelos, produtos e serviços de negócios existentes”. Tradução livre. BONNET, Didier; WESTERMANN, George. *The best digital business models put evolution before revolution*. Boston: Harvard Business Review, 2015. Disponível em: <https://hbr.org/2015/01/the-best-digital-business-models-put-evolution-before-revolution>. Acesso em: 30 dez. 2020.

66 EY Global. In a world of 3D printing, how will you be taxed? EY, 2018. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/trust/in-a-world-of-3d-printing-how-will-you-be-taxed. Acesso em: 14 maio 2021.

67 Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 97/2019: A Resolução Camex 54, de 19 de junho de 2015, que trata da alteração da alíquota do imposto de importação de inúmeros bens de capital, ao instituir o ex-349 da NCM 8477.80.90, descreve as impressoras 3D como “equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, e depositando camadas com espessura entre 0,127 e 0,33mm”. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99736>. Acesso em: 16 jun. 2020.

em relação ao referido produto e suas peças como no que se refere à circulação do objeto manufaturado, resultante da operação realizada pela impressora 3D.

2.3.2 O processo de pesquisa

Com o objetivo de avaliar as legislações estaduais e distrital referente ao ICMS editadas em relação à impressora 3D, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Dessa forma, por meio da aplicação do termo “impressora 3D” nos campos de busca disponibilizados nos referidos endereços eletrônicos, foi possível encontrar o cenário que se segue no próximo tópico:

2.3.2.1 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
DF	Sefaz	5	2017	EMENTA: Incide ICMS sobre o produto da impressão 3D. ICMS. Serviço de impressão 3D. Operação mista. Incidência da espécie tributária. Fornecimento de mercadoria elaborada a partir de impressão 3D sem caracterização de prestação de serviço ou com prestação de serviço não abrangido pela tributação municipal. ⁶⁸

2.3.3 Análise do resultado encontrado

Com base no quadro apresentado, verificou-se que o Distrito Federal foi o único ente que tratou especificamente da incidência de ICMS sobre o equipamento “impressora 3D”. Observa-se ainda que assim o fez por meio de resposta a uma consulta de contribuinte, sustentando que, embora a operação da impressora 3D tenha natureza mista, verificando-se um agregado de serviços e de fornecimento de mercadorias, a atividade de confeccionar objetos sólidos a

⁶⁸ A Solução de Consulta nº 5, de 2017, está disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/consultas/TelaSaidaDocumento.cfm?txtTipo=24&txtID=5&txtAno=2017>. Acesso em: 13 jul. 2020.

partir de um modelo tridimensional e virtual está sujeita à cobrança de ICMS, nos termos dos artigos 1º e 2º do Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997 (Regulamento do ICMS/DF).⁶⁹

Assim, observa-se que a norma editada pelo Distrito Federal aplica entendimento diverso daquele da seara federal, classificando a atividade enquadrada como industrial como atividade mista, o que não se verifica como ideal a título de clareza e simplicidade para o cenário da economia digital.⁷⁰

69 Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cf?m?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 08 ago. 2020.

70 PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.



2.4 Internet das coisas, cidades inteligentes e inteligência artificial

2.4.1 Sumário executivo

No contexto da indústria 4.0, verificam-se inovações nos moldes do que se denomina internet das coisas, o que, conforme bem assinala a OCDE, entende-se como referente à situação de conexão de dispositivos e objetos à internet, nos seguintes termos:⁷¹

[...] inclui todos os dispositivos e objetos cujo estado pode ser alterado via internet, com ou sem o envolvimento ativo de indivíduos. Embora os objetos conectados possam exigir o envolvimento de dispositivos considerados parte da “Internet tradicional”, essa definição exclui *laptops*, *tablets* e *smartphones*, já considerados nas atuais métricas de banda larga da OCDE.

Nesse sentido, a título de regulação da internet das coisas no país, convém mencionar a edição do Decreto nº 9.854/19 (Plano Nacional de Internet das Coisas), que tem como propósito implementar e desenvolver essa tecnologia no Brasil, observando a livre concorrência, a livre circulação de dados e as diretrizes de segurança da informação e de proteção de dados pessoais.⁷²

Ainda em relação à internet das coisas, por conta do caráter de automação, também é possível ressaltar o advento do que se denomina como inteligência artificial, que resta definida pelo governo federal, no bojo do Decreto nº 10.222/20, como “o ramo da informática que visa criar máquinas com inteligência similar à humana”.⁷³ Nessa mesma esfera, igualmente verifica-se a cidade inteligente, que, conforme preceitua a literatura internacional, diz respeito a um propósito de melhoria da habitabilidade urbana por meio de um aproveitamento mais eficiente dos citados recursos de tecnologia, principalmente a internet das coisas.⁷⁴

71 Tradução livre do original: “The Internet of Things includes all devices and objects whose state can be altered via the Internet, with or without the active involvement of individuals. While connected objects may require the involvement of devices considered part of the ‘traditional Internet’, this definition excludes laptops, tablets and smartphones already accounted for in current OECD broadband metrics”. OECD, IoT measurement and applications. *OECD Digital Economy Papers*, n. 271, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/35209dbf-en>.

72 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9854.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

73 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10222.htm. Acesso em: 22 set. 2020.

74 MACHADO, Diogo; QU, Yilong; CERVANTES, Mario. Innovation policies for sustainable development: Low-carbon energy and smart-city initiatives. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, Paris, n. 80, p. 18, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3vtUzfQ> Acesso em: 19 ago. 2020.

Quanto à tributação dessas inovações, apesar do entendimento sobre a ocorrência de fatos econômicos sujeitos à tributação, seja por conta da circulação de mercadorias, seja pela prestação de serviços de comunicação, em termos de legislação tributária, ressalta-se um cenário no qual inexistem normas específicas abrangendo operações dessa natureza pelos estados e pelo Distrito Federal. Contudo, conforme restará demonstrado, os debates em âmbito federal acerca do Plano Nacional da Internet das Coisas⁷⁵ e a correlata proposta de concretização de medidas de planejamento de polos tecnológicos nas distintas cidades brasileiras parecem haver propiciado um movimento por parte de alguns estados brasileiros para fins de elaboração de políticas de fomento à inovação tecnológica, envolvendo, entre outros nichos da economia digital, a internet das coisas, as cidades inteligentes e a inteligência artificial.^{76,77}

2.4.2 Considerações iniciais

No que diz respeito à tributação estadual dos referidos inventos, destaca-se a autorização da Constituição para a cobrança do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁷⁸

75 O Plano Nacional da Internet das Coisas é objeto do Decreto nº 9.854/19. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9854.htm. Acesso em: 08 ago. 2020.

76 Nos termos do Plano Federal, a internet das coisas é conceituada nos seguintes termos: “Internet das Coisas (IoT), a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9854.htm. Acesso em: 08 ago. 2020.

77 No âmbito estadual, verifica-se a ratificação de protocolo de intenções entre Bahia, Maranhão, Pernambuco, Ceará, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, no sentido de fomentar essas tecnologias, por meio da Lei nº 16.874/19. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6639-lei-n-16-874-de-10-05-19-d-o-13-05-19>. Acesso em: 08 ago. 2020.

78 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, publicada em consonância com o que preceitua o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao referido tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

2.4.3 O processo de pesquisa

Em vias de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada em referência à internet das coisas, às cidades inteligentes e à inteligência artificial, este estudo envolveu a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio da aplicação do termo internet das coisas, *internet of things* (IoT), cidades inteligentes, *smartcities*, inteligência artificial e *artificial intelligence* (A.I) nos campos de busca disponibilizados nos referidos endereços eletrônicos, foi possível encontrar o cenário que se segue:

2.4.3.1. Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
CE	Lei	16.874	2019	A Lei ratifica o protocolo de intenções firmado entre os estados do Nordeste para a constituição de consórcio interestadual (Consórcio Nordeste), com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável na Região Nordeste. Conforme a cláusula 2 do protocolo, esse consórcio resta automaticamente constituído na hipótese de ratificação do protocolo de intenções por 50% (cinquenta por cento) dos estados subscritores (Bahia, Maranhão, Pernambuco, Ceará, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe).

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
CE				Entre os objetivos do consórcio, verifica-se a proposta de elaboração de políticas que proporcionem o desenvolvimento científico e tecnológico da Região Nordeste, em especial na articulação e no desenvolvimento de seus polos e parques tecnológicos, incubadoras, aceleradoras, <i>startups</i> e inserção em redes globais, com destaque para as áreas de biotecnologia, tecnologias digitais, <i>smartcities</i> , energias renováveis, internet das coisas, desenvolvimento de novos materiais, tecnologias limpas e inteligência artificial (cláusula 9, III). ⁷⁹
RS	Decreto	53.843	2017	O decreto institui o Programa de Inovação em Mobilidade Urbana, Logística e Transporte (MULT). Nos termos dos artigos 3º e 4º, o programa tem como objetivo o fomento das seguintes novas tecnologias: a transição de modais de transporte (incorporação de novas tecnologias de gestão); os veículos híbridos, combustíveis alternativos; a conectividade; a direção autônoma; a segurança veicular; a indústria 4.0; a internet das coisas e os novos materiais, aplicados aos segmentos da indústria automotiva, implementos rodoviários, logística e da mobilidade urbana. ⁸⁰

2.4.4 Análise dos resultados

Em que pese o resultado da pesquisa não apontar atos normativos tributários propriamente ditos, observa-se um cenário provável de normas de estímulo aos mencionados nichos. Com base no quadro apresentado, constatou-se que os estados da Bahia, Maranhão, Pernambuco, Ceará, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe trataram especificamente da possibilidade de realização de medidas de fomento no que se refere às tecnologias da internet das coisas, cidades inteligentes e inteligência artificial.

⁷⁹ Apesar de as demais leis de ratificação do Protocolo de Intenções não terem sido encontradas pelas ferramentas de busca nos endereços eletrônicos das repartições dos demais estados subscritores, por meio de ampla pesquisa no *site* Google, verificou-se que, além da Lei nº 16.874/19, editada pelo estado do Ceará, foram editadas as Leis nº 16.580/19, por Pernambuco, 10.557/19, pelo Rio Grande do Norte, 14.087/19, pela Bahia, 11.022/19, pelo Maranhão, 11.341, pela Paraíba, 7.229/19, pelo Piauí, 8.536/19, pelo Sergipe e 8.196/19, por Alagoas. Com isso, verifica-se que o Consórcio Nordeste restou efetivamente constituído. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6639-lei-n-16-874-de-10-05-19-d-o-13-05-19> e <http://www.consorcio-nordeste-ne.com.br/institucional/>. Acesso em: 08 ago. 2020.

⁸⁰ Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=64280&hTexto=&Hid_IDNorma=64280. Acesso em: 08 ago. 2020.

Quanto ao estado do Rio Grande do Sul, verificou-se a proposta de realização de medidas de incentivo, de forma abrangente, às novas tecnologias no âmbito da indústria 4.0, o que pode representar um futuro cenário de edição de benefícios em matéria tributária aos diversos nichos desse segmento da economia digital.



2.5 Processamento na nuvem

2.5.1 Sumário executivo

De acordo com a OCDE, a computação em nuvem pode ser definida como: “[...] um modelo de assistência para serviços de computação baseado em um conjunto de recursos de informática que podem ser acessados de maneira flexível, elástica e sob demanda, com baixo esforço de gerenciamento”.⁸¹

Nesse sentido, convém ressaltar que a OCDE trabalha com alguns conceitos relacionados a *cloud computing*, promovendo distinção no sentido de infraestrutura como serviço — o sistema de nuvem servindo como uma espécie de infraestrutura virtual, de plataforma como um serviço, quando a nuvem se presta a funcionar, na íntegra, como um conjunto de infraestrutura de aplicativos passíveis de acesso remoto (PAS); e de *software* como um serviço (SAAS), quando a nuvem se presta a servir como um modelo de *software* capaz de gerir o aplicativo de forma remota.^{82,83}

O *cloud computing* acaba por restar inserido, em parte, no debate sobre a tributação do *software* e até mesmo dos serviços de comunicação e de informática, o que, conforme será evidenciado, acaba por implicar entendimentos diversificados dos entes sobre a competência dos estados e dos municípios para sua tributação.

2.5.2 Considerações iniciais

Levando-se em conta as especificações feitas pela OCDE e pela literatura acerca do processamento na nuvem, a título de tributação estadual das aludidas operações de computação, convém ressaltar a autorização constitucional para a cobrança de ICMS por estados e Distrito Federal, por meio do artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “Art. 155. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II. operações relativas à circulação de mercadorias

81 Tradução livre do original: “[...] as a service model for computing services based on a set of computing resources that can be accessed in a flexible, elastic, on-demand way with low management effort”. OECD. *Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy*. *OECD Digital Economy Papers*, Paris, n. 240, 19 ago. 2014. <http://dx.doi.org/10.1787/5jxzf4lcc7f5-en>.

82 OECD. *Unpacking e-commerce: business models, trends and policies*, Paris: OECD Publishing, 2019. p. 83. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Veja p. 83.

83 PINHEIRO, Patrícia Peck. Aspectos legais do cloud computing. In: _____. *Direito digital aplicado*. São Paulo: Intelligence, 2012. p. 131.

e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁸⁴

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao referido tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o que se segue:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; e (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nesse sentido, verifica-se que os contribuintes acabam por se deparar com o mesmo campo de conflitos previstos nas hipóteses do serviço de *streaming*, uma vez que, logo após a edição do Convênio nº 181/2015, estabelecendo que a tributação estadual alcançaria o *software* “padronizado adaptado ou adaptável” disponibilizado por qualquer meio, a Lei Complementar nº 157/16 foi editada para inserir o item 1.03⁸⁵ no rol de serviços da Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre a tributação pelo imposto municipal de serviços de computação na nuvem, o que traz um cenário de incertezas acerca do ente federativo competente para tributar tais operações.

2.5.3 O processo de pesquisa

Com vistas a avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada em relação ao serviço de processamento na nuvem, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

84 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

85 O tópico trata de serviços de computação em nuvem como “Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”.

A metodologia aplicada diz respeito à adoção dos mecanismos de busca existentes nos *sítes* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio da aplicação dos termos processamento na nuvem/em nuvem, *cloud computing*, nuvem, *cloud* e computação na nuvem/em nuvem nos campos de busca disponibilizados nos referidos endereços eletrônicos, foi possível encontrar o seguinte cenário:

2.5.3.1. Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Portaria CAT	24	2018	A portaria dispõe sobre as operações com bens e mercadorias digitais realizadas por transferência eletrônica de dados. Assim, além de tratar das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos, a norma traz, no parágrafo único do artigo 1º, relevante disposição acerca do conceito de bens e mercadorias digitais, no seguinte sentido: bens e mercadorias não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como é o caso daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo: 1. <i>softwares</i> , 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 <i>download</i> ou em nuvem. ⁸⁶
	Decreto	64.771	2020	O decreto dispõe sobre a tributação do ICMS nas operações com os equipamentos que especifica. Assim, nos termos de seu artigo 1º, resta estabelecido que, nas operações com os equipamentos relacionados no seu § 1º (como máquinas automáticas para processamento de dados, por exemplo) com destino ao ativo permanente de empresa cuja atividade econômica principal seja identificado pelo código 6311-9/00 (tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), aplica-se o seguinte tratamento tributário: I. suspensão do pagamento do ICMS incidente nas operações de importação do exterior promovidas diretamente pela empresa indicada no <i>caput</i> ; II. diferimento do pagamento do ICMS incidente nas operações de saídas internas destinada à empresa indicada no <i>caput</i> ; III. isenção do ICMS nas operações não abrangidas pelo diferimento dos incisos I e II. ⁸⁷

⁸⁶ Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat242018.aspx>. Acesso em: 10 ago. 2020. A decisão é referência para a tributação envolvendo *streaming*, conforme menção anterior.

⁸⁷ Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64771-de-2020.aspx>. Acesso em: 03 set. 2020.

2.5.3.2. Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
RJ	16.795	2019	EMENTA: ISS — SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. Os serviços de informática acham-se sujeitos à incidência do ISS, nos termos do item 1 da lista do art. 8º do CTMRJ. ISS – CESSÃO DE DIREITOS DE USO – HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. Os serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres são tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços (ISS), de acordo com o subitem 3.04, quando sob a regência da Lei Complementar nº 116/2003. ⁸⁸

2.5.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	16.728	2017	EMENTA: ICMS — Operações com Filmes Cinematográficos Comercializados por meio de Mídia Física ou Transferência Eletrônica de Dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>) — Incidência — Redução de Base de Cálculo — Inscrição Estadual — Emissão de Documento Fiscal. A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo se manifestou no sentido de que: i. A comercialização de filme cinematográfico, em regra, está sujeita à incidência de ICMS, independentemente da forma como se dê, seja por mídia física, seja por transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>); ii. Enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador, as operações com arquivos eletrônicos por meio de transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>) estão isentas do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/SP) e não o estado de São Paulo não exigirá a emissão de documentos fiscais relativos a essas operações; iii. Na comercialização de filmes por mídia física, há incidência do ICMS e exigência do pagamento do respectivo imposto, sendo aplicável a redução de base de cálculo prevista no artigo 73 do Anexo II do RICMS/SP. ⁸⁹

88 A decisão abarca, nos serviços de informática que são objeto de tributação municipal, os serviços de *cloud computing*. Disponível em: http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2019/Acor_dao_CCM_16795.pdf. Acesso em: 12 ago. 2020.

89 O entendimento da Secretaria de Fazenda de São Paulo trata da incidência do ICMS sobre a comercialização do “filme cinematográfico” por meio de mídia física (“*pendrive*”), transferência eletrônica (“*download*”) e, ainda, a partir “da nuvem”, pelo processo denominado *streaming*. A decisão é semelhante às de números 18.151/18, 13.194/16, 15.093/17, 10.382/16, 6.493/15, 18.423/18, 6.436/15, 8.740/16, 8.741/16, 7.651/15, 10.482/16, 5.805/15, 8.714/16 e 18.746/18. Por essas decisões, verificam-se, inclusive, a previsão de isenção do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/SP) enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador; as operações com arquivos eletrônicos por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*); e a redução da base de cálculo aplicável às operações de importação e revenda no mercado interno, com *softwares*, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de modo que a carga tributária corresponda a 5% (cinco por cento) do valor da operação (artigo 73 do Anexo II do RICMS/SP). Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16728_2017.aspx. Acesso em: 10 ago. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	17.971	2018	EMENTA: ICMS — Incidência — Prestação onerosa de serviços de comunicação — Artigo 61 da Lei Geral das Telecomunicações (LGT) nº 9472/1997. Conforme a decisão, portanto, verifica-se que: i. O conceito de SVA é bastante amplo e, tendo em vista o nível de desenvolvimento tecnológico atual, pode abarcar uma gama infindável de serviços. O teor do § 1º do artigo 61 da Lei nº 9.472/1997 afasta o SVA do conceito de prestação de serviço de telecomunicações, mas, a depender do tipo de serviço prestado, pode ensejar a incidência de ICMS — Comunicação. ii. Incide ICMS na prestação onerosa de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e, da mesma forma, incide ICMS na prestação onerosa de serviço de comunicação de voz e vídeo sobre IP (VoIP); iii. Deverá ser emitida a Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, devendo conter as informações mínimas necessárias exigidas pela legislação, sejam as previstas no artigo 175 do RICMS/2000 e na Portaria CAT nº 79/2003 e atualizações, bem como incluindo o CFOP e a descrição detalhada do serviço prestado, de modo que permita sua perfeita identificação e o período contratado. ⁹⁰

2.5.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados encontrados na pesquisa, observa-se que o estado de São Paulo editou portaria acerca das operações que envolvem bens digitais constantes em nuvem, de modo a equipará-las àquelas de bens físicos e sobre as quais incide ICMS. Esse estado também editou norma no sentido de conceder benefícios às operações de importação de equipamentos destinados aos ativos permanentes das empresas que cuidam dos serviços de hospedagem na internet.

Já no campo das decisões administrativas, verifica-se que o Rio de Janeiro editou entendimento no sentido de o *cloud computing* corresponder a serviço de informática passível de tributação pelos municípios.

⁹⁰ A decisão aplica o entendimento de incidência de ICMS a todo contrato de prestação de serviço, ou seja, tanto para “o Escopo do SCV2 (nas modalidades nuvem ou interligação com legado), com instalação, operação, manutenção, suporte técnico e gerenciamento de solução de voz e vídeo sobre IP por meio do Sistema de Servidores Centrais de Comunicação para o registro, controle, roteamento de sessões de comunicação, geração de CDR (Call Detail Records) e demais funções discriminadas”, como para “o SCV2 para as Unidades indicadas pelos OES, as quais estão presentes em todos os municípios do Estado de São Paulo e em Brasília-DF, deve dar suporte à interligação com sistemas legados de telefonia das Unidades e prover serviço totalmente baseado em IP (telefonia em nuvem). [...] A arquitetura da solução para a prestação do SCV2 na modalidade de telefonia em nuvem deve ser baseada em facilidades de voz e vídeo centralizados, permitindo o gerenciamento proativo e o provisionamento das mesmas com a prestação desse serviço para as Unidades, independentemente da quantidade de ramais”. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC17971_2018.aspx. Acesso em: 10 ago. 2020.

Quanto às respostas às consultas dos contribuintes, é possível observar a aplicação de entendimento pelo Fisco paulista no sentido de incidir ICMS sobre as operações de transferência eletrônica de dados, a partir de nuvem, e sobre os serviços de hospedagem prestados no bojo de contrato de prestação de serviços de comunicação.



2.6 *Drones*

2.6.1 Sumário executivo

Conforme entendimento doutrinário, é possível conceituar os *drones* ou os veículos aéreos não tripulados (VANT) como dispositivos eletrônicos compreendidos como robôs aéreos,⁹¹ consistindo, portanto, em sistemas com a aptidão de alçar voo sem presença humana a bordo.⁹²

Nesse sentido, na seara federal, verifica-se que os *drones* foram incluídos na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem como propósito viabilizar a determinação dos tributos envolvidos nas operações de comércio exterior envolvendo produtos industrializados.⁹³ Assim, considerando que esses dispositivos consistem em mercadorias tidas como híbridas ou de composição variada, sua classificação acaba por variar conforme as características peculiares dos respectivos aparatos eletrônicos, podendo relacionar-se, portanto, a uma ou mais posições da mencionada tabela, a exemplo dos códigos de NCM nº 8525.80.29, 8802.11.00, 9503.00.9 e 8424.49.00.⁹⁴

Quanto à tributação desses dispositivos pelos estados, conforme mencionada a seguir, verifica-se que a legislação editada não é capaz de alcançar todos os fatos econômicos relacionados a esses dispositivos, a exemplo dos serviços de comunicação prestados por meio dos *drones*.

2.6.2 Considerações iniciais

A título estadual, convém ressaltar que é previsto pela Constituição a competência para a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, por

-
- 91 SCHWAB, Klaus. They are essentially flying robots. In: _____. *The Fourth Industrial Revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017.
 - 92 “The term drones is used in public discussion as an umbrella term for airborne vehicles without a pilot on board. Other, more technical terms are also used to discuss drones in many countries and in aviation. The most frequently used terms are Remotely-Piloted Aircraft Systems (RPAS) and Unmanned Aircraft Systems (UAS). Literature also refers to Unmanned Aerial Vehicles (UAV), Autonomous Aerial Vehicle (AAV), Remotely Piloted Aerial Vehicle (RPAV) (...)”. Veja: https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/doc_s/uncertain-skies-drones_0.pdf.
 - 93 Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 18 maio 2021.
 - 94 O assunto foi abordado na Solução de Consulta nº 98.287/19. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/solucao-de-consulta-n-98.250-de-19-de-junho-de-2019-197102834?inEritRedirect=true&redirect=%2Fweb%2Fguest%2Fsearch%3FqSearch%3DSOLU%25C3%2587%25C3%25830%2520DE%2520CONSULTA%2520N%25C2%25BA%252098.250%2520C%2520DE%252019%2520DE%2520JUNHO%2520DE%25202019>. Acesso em: 18 maio 2021.

meio do artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁹⁵

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao ICMS, estabeleceu, em seu artigo 2º, inciso I, o seguinte:

Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

2.6.3 O processo de pesquisa

Em vias de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada com relação às operações de circulação de *drones* ou *vants*, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Dessa forma, por meio da aplicação dos termos *drone* e *vant* nos campos de busca disponibilizados nos referidos endereços eletrônicos, foi possível encontrar o seguinte cenário:

95 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

2.6.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	75	1991	Conforme o convênio, a base de cálculo do imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação-ICMS fica reduzida, de modo que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) nas operações com: I. aeronaves, inclusive veículo aéreo não tripulado (VANT). ⁹⁶
MA	Lei	10.956	2018	Essa lei estabelece a alíquota do ICMS em 28,5% (vinte e oito e meio por cento) para as operações internas e de importação do exterior realizadas com os seguintes produtos: g) veículos aéreos não tripulados ou remotamente pilotados, tipo <i>drones</i> . ⁹⁷
PB	Decreto	3.908	2019	O decreto estabelece o adicional de 2% (dois por cento) referente ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba (FUNCEP) ao ICMS incidente sobre aviões, helicópteros, <i>drones</i> , ultraleves e asa-delta. ⁹⁸

2.6.4 Análise dos resultados

Verifica-se que, aos estados, está autorizada pelo Confaz a aplicação de benefício fiscal, no sentido de reduzir a 4% (quatro por cento) a carga tributária do imposto incidente sobre a circulação de aeronaves do tipo *drone/vant*. Por outro lado, observou-se que os estados do Maranhão e do Ceará estabelecem a

96 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/CV075_91. Acesso em: 15 ago. 2020. Essa norma foi prorrogada pelo Convênio nº 133/19 até o período de 31 de outubro de 2020. A norma foi internalizada pelos estados de Minas Gerais, pelo Decreto nº 46.886/15; em Goiás, no bojo do Decreto nº 8.597/16; Mato Grosso do Sul, pelo Decreto nº 4.197/15; Rio Grande do Norte, pelo Decreto nº 25.208/18; Espírito Santo, pelo Decreto nº 3.820-R/15; Pará, pelo Decreto nº 1.447/15; e Sergipe, pelo Decreto nº 30.036/15; Distrito Federal, pelo Decreto 38.140/17; e Roraima, pelo Decreto nº 19.035-E/15. Quanto aos Decretos nº 3820-R/15, do Espírito Santo, e 19035-E/15, de Roraima, vale ressaltar que as normas fazem menção ao aludido convênio, prevendo, entretanto, o prazo de 31 de maio de 2017. Outro ponto interessante é a especificação do conceito de VANT trazido pelo Decreto nº 3.820-R/15, do Espírito Santo, nos seguintes termos: “VANT, a aeronave que não necessita de piloto embarcado para ser guiada, com aplicação específica civil ou militar”.

97 Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13175>. Acesso em: 19 set. 2020. O Decreto nº 33.327/19, editado pelo Ceará, também trata da alíquota do ICMS de 28% para as operações internas envolvendo rodas esportivas de automóveis, partes e peças de ultraleves e asa-delta, bem como para os seguintes produtos, suas partes e peças: *drones*, embarcações e *jet skis*, da mesma forma que as normas: Lei nº 12.670/96, Lei nº 15892/15, Decreto nº 24.569/97, Decreto nº 31.861/15 e Lei nº 16.735/18, todas editadas pelo estado do Ceará.

98 Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/261-decretos-estaduais/icms/icms-2019/7643-decreto-n-39-098-de-04-de-abril-de-2019>. Acesso em: 15 ago. 2020. O conteúdo do decreto equivale ao das normas: Lei nº 7.611/05, Decreto nº 25.618/05 e Lei nº 11.265/18.

alíquota de 28% (vinte e oito por cento) sobre *drones/vants*, suas partes e peças, enquanto a Paraíba instituiu a alíquota adicional ao imposto cobrado sobre *drones/vant* de 2% (dois por cento), em função do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba (FUNCEP).

Inexiste dispositivo específico que trate do serviço de comunicação prestado por *drone* ou *vant*.



2.7 Propaganda digital

2.7.1 Sumário executivo

Sob uma perspectiva ocupacional, verifica-se que as alterações no contexto da economia digital acabaram por promover mudanças importantes na sociedade, a qual, de forma crescente, passou a fazer uso da internet e dos meios digitais como instrumentos de interação social.⁹⁹ Assim, é possível identificar, igualmente, uma alteração na forma tradicional de comercialização e propagação de marcas e produtos por empresas distintas. Esses negócios passam a perceber os canais digitais como relevantes formas de negociação e propagação de seus produtos e serviços.¹⁰⁰

Quanto aos efeitos dessas tecnologias sobre o cenário jurídico-tributário, verifica-se a configuração de um cenário de incertezas e de possível guerra fiscal entre os estados e os municípios. Isso porque, apesar do entendimento dos estados sobre sua competência tributária, os serviços de propaganda e publicidade em qualquer meio foram incluídos pela Lei Complementar nº 157/16 no rol de serviços tributáveis pelos municípios.

2.7.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal oferece suporte para a cobrança do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal por meio do artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹⁰¹ Por sua vez,

99 REDONDO, Teófilo. The Digital Economy: Social Interaction Technologies: an Overview. *International Journal of Artificial Intelligence and Interactive Multimedia*. *International Journal of Artificial Intelligence and Interactive Multimedia*, v. 3, n. 2, mar. 2015. Disponível em: https://reunir.unir.net/bitstream/handle/123456789/9828/ijimai20143_2_2_pdf_12490.pdf?sequence=1. Acesso em: 26 maio 2021.

100 DEFINITION of Digital Marketing. *Financial Times*, 2015. Disponível em: <https://web.archive.org/web/20171129124232/http://lexicon.ft.com/Term?term=digital-marketing>. Acesso em: 26 maio 2021.

101 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com o que preceitua o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao tributo estadual em causa, assim estabeleceu em seu artigo 2º, inciso III: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. Nesse contexto, sob o ângulo constitucional e da citada Lei Complementar, a tributação pelo ICMS diz respeito a toda e qualquer prestação de serviço de comunicação onerosa, admitindo-se a correlata incidência sobre os serviços de propaganda ou publicidade digital.

Há que se ressaltar, entretanto, que, no bojo da Lei Complementar nº 157/16, foi inserido o item 17.25, que trata da inserção de meios de propaganda e publicidade em qualquer meio, compondo a lista da Lei Complementar nº 116/03, que já previa, em seu item 17.06, a possibilidade de cobrança do tributo municipal sobre os serviços de propaganda e publicidade, de modo a trazer um cenário de riscos de bitributação e guerra fiscal entre os municípios e os estados, o que ora se passa a averiguar.

2.7.3 O processo de pesquisa

Na avaliação da legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada em relação ao serviço de propaganda ou publicidade digital, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio da aplicação dos termos propaganda digital e publicidade digital nos campos de busca disponibilizados nos referidos endereços eletrônicos, foi possível encontrar o seguinte cenário:

2.7.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	45	2014	O convênio autoriza os estados do Acre, Mato Grosso, Rio de Janeiro, São Paulo e Sergipe a reduzirem a base de cálculo do ICMS quanto à prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em mídia exterior, de modo que a carga tributária corresponda ao percentual de até 5% (cinco por cento). ¹⁰²
	Convênio	9	2008	O convênio autoriza os estados e o Distrito Federal a concederem redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de comunicação por meio de veiculação de mensagens de publicidade e propaganda na televisão por assinatura, de modo que a carga tributária efetiva seja de, no mínimo: III. 10% (dez por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010. ¹⁰³

2.7.3.2 Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	4085544	2016	A decisão comporta entendimento de que a veiculação e a divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, consistem em serviço de comunicação. Dessa forma, a referida operação está sujeita à tributação de ICMS. ¹⁰⁴
SC	1070000001189	Indisponível	A decisão comporta entendimento unânime de que a publicidade em <i>site</i> eletrônico consiste em matéria de competência do ICMS estadual. ¹⁰⁵

2.7.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
PA	Sefaz	2012	2012	A Secretaria de Fazenda do Pará indeferiu pleito de reconhecimento da imunidade do ICMS incidente sobre a prestação dos serviços de publicidade. ¹⁰⁶

102 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/CV045_14. Acesso em: 10 ago. 2020.

103 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2008/CV009_08. Acesso em: 10 ago. 2020. O Amapá internalizou o Convênio por meio do Decreto nº 1.791/08.

104 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: em 10 ago. 2020. A decisão segue o mesmo posicionamento das de números 622158/11 e 4010254/12, também exaradas pela Secretaria de São Paulo.

105 Disponível em: https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.Aspx?ID=120250052670. Acesso em: 10 ago. 2020.

106 Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/pr2012_00059.pdf. Acesso em: 10 ago. 2020.

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	Sefaz	15.854	2017	Conforme o entendimento do estado de São Paulo, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação. Parta tanto, essas operações foram inseridas no campo de incidência do ICMS. ¹⁰⁷

2.7.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados da pesquisa, é possível constatar a concomitância de normas editadas pelo Confaz, no sentido de viabilizar a redução da base de cálculo para fins de equivalência da correspondente tributação estadual do referido serviço a 5% (cinco por cento) para a mídia exterior e de 10% (dez por cento) para publicidade e propaganda em televisão por assinatura, em relação aos estados do Acre, Mato Grosso, Rio de Janeiro, São Paulo e Sergipe. Quanto às demais unidades federativas, verifica-se tão somente a possibilidade de se reduzir a base de cálculo, de modo a equivaler a 10% (dez por cento) para publicidade e propaganda em televisão por assinatura.

Quanto às demais normas encontradas, é pacífico o entendimento de que, nos estados de São Paulo, Santa Catarina e Pará, a veiculação de publicidade ou propaganda digital consiste em serviços de comunicação passíveis de incidência de ICMS. Entretanto, ressalta-se que, no bojo da Lei Complementar nº 157/16, restou inserido o item 17.25, que trata da inserção de meios de propaganda e publicidade em qualquer meio, compondo a lista da Lei Complementar nº 116/03, que já previa, em seu item 17.06, a possibilidade de se cobrar o tributo municipal sobre os serviços de propaganda e publicidade, trazendo um cenário de risco de bitributação e guerra fiscal entre municípios e estados.

¹⁰⁷ Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC15854_2017.aspx. Acesso em: 10 ago. 2020. As decisões 16508/17, 4090703/17, 4026967/13 e 6097/15, também emitidas pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, seguem os mesmos termos.



2.8 Livros digitais e suportes correlatos

2.8.1 Sumário executivo

Considerados por alguns uma ameaça ao futuro dos livros impressos, até mesmo em função da vantagem atrelada à armazenagem de um amplo rol de obras em um mesmo dispositivo, os livros digitais [e-books] são um destacado invento da conjuntura da indústria 4D.¹⁰⁸

Quanto à sua tributação no Brasil, o cenário não parece ser de tantas incertezas quanto o que se verifica em algumas das outras novas tecnologias do cenário da economia digital. Isso porque, aparentemente em virtude do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, os entes da federação sustentam a aplicação de imunidade tributária aos livros físicos e aos livros digitais.

2.8.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal oferece suporte para a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal por meio do artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹⁰⁹ Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, editada por força do que prevê o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao tributo estadual em causa, assim estabeleceu em seu artigo 2º, incisos I e III: “Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração,

108 BHARDWAJ, Deepika. Do e-books really threaten the future of print?. *The Times of India*, 2015. Disponível em: <https://timesofindia.indiatimes.com/life-style/books/features/Do-e-books-really-threaten-the-future-of-print/articleshow/46581815.cms>. Acesso em: 27 maio 2021.

109 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Nesse sentido, convém ressaltar que a Constituição Federal, na alínea *d* do inciso VI do artigo 150, estabeleceu a seguinte hipótese de imunidade tributária: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: (...) VI. instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. Paralelamente, convém ressaltar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação à inclusão dos livros eletrônicos e de seus suportes pela referida hipótese de imunidade tributária no bojo do tema número 593 da gestão por temas de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (STF), o que, muito embora não tenha efeito vinculante sobre o Fisco estadual, pode implicar a padronização das decisões em seara administrativa.¹¹⁰

Nesse sentido, no presente estudo acerca dos livros digitais, propõe-se investigação sobre se os estados, de fato, aplicam o entendimento do STF a respeito da inclusão dessas mercadorias digitais, em razão da imunidade conferida aos livros físicos.

2.8.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, editada em relação ao livro digital, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca realizada com base nos termos livro digital, livro eletrônico, *e-book* e *e-reader*, foi possível encontrar o seguinte cenário:

110 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?Incidente=1984213&numeroProcesso=330817&classeProcesso=RE&numeroTema=593>. Acesso em: 19 set. 2020.

2.8.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
RS	Lei	11.670	2001	Essa lei cuida de estabelecer a Política Estadual do Livro. Nesse sentido, o artigo 10 estabelece o seguinte conceito de livro: "Considera-se livro, para efeitos desta lei, toda publicação não periódica, identificável quanto à responsabilidade editorial, produzida ou comercializada de maneira unitária ou parcelada, podendo seu conteúdo ser fixado em qualquer formato ou veículo de uma ou múltiplas bases materiais ou digitais". ¹¹¹
RJ	Parecer SUT	1	2019	Conforme o Parecer SUT nº 1/19, a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro editou entendimento no sentido de que os livros eletrônicos são abrangidos pela imunidade prevista no artigo 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal. ¹¹²

2.8.3.2 Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	817728	2010	O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo decidiu que, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal, os negócios jurídicos relativos ao comércio de livro eletrônico não são onerados pelo ICMS. ¹¹³
SC	1270000049995	N/A	A Câmara Especial de Recursos da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina decidiu que a imunidade prevista no art. 150, VI, <i>d</i> , da Constituição alcança o livro digital (<i>e-book</i>) e os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou <i>e-readers</i>) confeccionados exclusivamente para esse fim. ¹¹⁴

111 Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=104109&inpDt-TimeTunnel=>. Acesso em: 12 ago. 2020.

112 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/folder73/url70?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC341028&_adf.ctrl-state=d5pv8pun_28&_afLoop=40430256378736158&_afWindow-Mode=0&_afWindowId=name. Acesso em: 12 ago. 2020.

113 Ressalta-se que o Tribunal de Impostos e Taxas se manifestou de forma semelhante nos autos do Processo nº 456.243/2003. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Consulta-de-Decis%C3%B5es.aspx>. Acesso em: 13 ago. 2020.

114 A íntegra da decisão do Recurso Especial prolatada nos autos do Processo nº 1270000049995 consta no endereço eletrônico da Câmara Especial de Recursos da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina: https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.aspx?ID=180250024092. Acesso em: 13 ago. 2020. E se assemelha à Decisão nº 1270000062353 do mesmo tribunal.

2.8.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	Resposta a consulta	74	2018	A Secretaria de Fazenda de Santa Catarina assentou que os livros eletrônicos são abrangidos pela imunidade prevista no artigo 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal. ¹¹⁵
SP	Resposta a consulta	19.663	2019	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo assentou que os livros eletrônicos são abrangidos pela imunidade prevista no artigo 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal. ¹¹⁶
	Resposta a consulta	4.359	2014	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo assentou que a transferência eletrônica de textos digitalizados, adquiridos por contrato de compra e venda ou de licença de uso, consiste em operação de circulação de mercadoria sujeita à incidência do imposto estadual. Da mesma forma, assentou que a imunidade que favorece livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão não alcança as edições realizadas ou disponibilizadas por quaisquer outros meios diferentes daquele da impressão em papel. ¹¹⁷
	Resposta a consulta	16.536	2017	Conforme resposta a uma consulta feita por contribuinte no ano de 2017, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo exarou entendimento no sentido de que: i. O periódico eletrônico, enquanto traduzir a versão eletrônica do que seria considerado periódico se em papel estivesse, está abrangido pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal. ii. Os <i>sites</i> ou plataformas eletrônicas que comercializam mercadorias digitais são considerados estabelecimentos virtuais, efetuando saídas internas na unidade federada em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, nos termos dos artigos 16, IV, e 478-A, ambos do RICMS/SP. Assim, as operações com mercadorias digitais não estão sujeitas à Emenda Constitucional nº 87/15. ¹¹⁸

115 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=ZXFUazdFWkExMTA5TUtJQWVWRThSUzRPRFpoUVRJaFYrYzBuZUpmN1BnUTO=&y=QS8rYzU5cDFHbE5tNXcyQWdtdbG1sdz09>. Acesso em: 12 ago. 2020.

116 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19663_2019.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020. A consulta é semelhante às de números 17.474/18 e 18.144/18, também exaradas por aquela Secretaria.

117 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC4359_2014.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020. A resposta se assemelha à de número 1.422/13, exarada pela mesma Secretaria, e à Resposta nº 922/12, sendo que a primeira se trata de jornal em formato digital, e a segunda, de apostilas em formato digital.

118 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16536_2017.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020.

ESTADO	ÓRGÃO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
RS	Parecer CAGE/DEO	08	2004	A Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul entendeu, nos autos do Processo nº 00918-25.52/04-0, que os livros digitais estão englobados no conceito tradicional de livros impressos. ¹¹⁹

2.8.4 Análise dos resultados

No que diz respeito a normas específicas que versam sobre os livros digitais, observa-se que o estado do Rio Grande do Sul editou lei com definição abrangente de livros para qualquer formato, de modo a implicar a imunidade prevista pela Constituição Federal, na alínea *d*, do inciso VI, do artigo 150, enquanto o estado do Rio de Janeiro editou parecer no sentido de aplicar a imunidade concedida a livros em formato físico aos livros em formato digital.

Em relação às decisões administrativas, é pacífico o entendimento dos tribunais administrativos dos estados de São Paulo e Santa Catarina, no sentido de que a imunidade conferida aos livros impressos estende-se aos digitais. Já com relação às respostas às consultas que envolvem o tema, a Secretaria de Santa Catarina e a Secretaria do Rio Grande do Sul mantiveram esse entendimento, enquanto a Secretaria de São Paulo já se manifestou no sentido de que a imunidade de ICMS estende-se sim aos livros digitais, e que essa imunidade não alcança as edições disponibilizadas por quaisquer outros meios diferentes daquele da impressão em papel. Nota-se que esses entendimentos abarcam não somente os livros digitais, como também jornais, apostilas e os correlatos suportes físicos utilizados exclusivamente para a leitura do conteúdo digital.

Nesse sentido, percebe-se a configuração de um cenário homogêneo no que diz respeito ao entendimento sobre a aplicação da imunidade tributária conferida aos livros físicos às operações que envolvem os livros digitais, alinhando-se, dessa forma, com o posicionamento do STF.

¹¹⁹ A íntegra da decisão está disponível no endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=96021&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=Software>. Acesso em: 12 ago. 2020. O aludido parecer segue o mesmo entendimento da consulta realizada por um contribuinte do Pará, por meio do Parecer nº 2018, expediente que, ao final, não foi provido pela Secretaria daquele estado por alegada inexistência de fato concreto. O Parecer nº 2018 está disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/pr2018_00016.pdf. Acesso em: 12 ago. 2020.



2.9 Robô

2.9.1 Sumário executivo

Ao tratar do cenário denominado como Quarta Revolução Industrial (ou Indústria 4.0), Klaus Schwab aponta como causas para o surgimento de uma conjuntura de cooperação global de sistemas (virtuais e físicos) a junção das inovações digitais, físicas e biológicas, bem como a consequente revolução nas cadeias de produção de riqueza.¹²⁰ Schwab entende a revolução do conhecimento atrelado ao desenvolvimento de *softwares* como responsável por proporcionar uma realidade de produção de riqueza marcada pelo emprego de robôs, a exemplo do que ocorreu com o *Unimate* — primeiro robô empregado pela indústria automobilística americana na década de 1960.¹²¹

Dessa forma, considerando-se os avanços tecnológicos com base numa crescente absorção das tarefas humanas por máquinas capazes de atuação autônoma,^{122,123} é perceptível o acréscimo, a título de desafio ao legislador tributário, dos três entes federativos no enquadramento das atividades desenvolvidas no bojo da atuação da indústria robótica.¹²⁴ Nesse contexto, assim como ocorre com a tecnologia dos *drones*, a produção normativa pelos estados ainda se revela insuficiente, inexistindo normas que abordem os serviços porventura prestados por esses robôs e sujeitos à tributação pelos referidos entes, considerada sua natureza de serviço de comunicação.

120 SCHWAB, Klaus. *The Fourth Industrial Revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017. p. 7-8.

121 KELLY, Lyn. *Unimate: the First Industrial Robot and Why it Failed*, *History 101*, 2019. Disponível em: <https://www.history101.com/unimate-first-industrial-robot/>. Acesso em: 27 maio 2021.

122 EUROPEAN COMMISSION. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, 2014, p. 52.

123 Conforme trecho de entrevista concedida por Klaus Schwab ao jornal *Exame*: “Schwab, na obra, mostra como as linhas de produção, o velho chão de fábrica, estão sendo transformados pela associação entre as tecnologias digitais e a biotecnologia, numa espécie de fusão entre átomos e bits. Na Alemanha, por exemplo, estão prestes a entrar em operação linhas universais de montagem de automóveis. Nesses locais, as mesmas máquinas, controladas por *softwares* de inteligência artificial, produzem diferentes tipos de carros e processam materiais variados, de plásticos a aço. Detalhe: um humano acompanha o processo, mas a distância, por meio de óculos de realidade virtual. Não por acaso, um dos principais receios de Schwab é que esse admirável mundo novo da indústria resulte em forte desemprego entre aqueles que não têm formação para interagir com essa parafernália toda”. CABRAL, Marcelo. A nova era do “talentismo”. *Época Negócios*, 2016. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2016/07/nova-era-do-talentismo.html>. Acesso em: 28 maio 2021.

124 OECD. *Determinants and impact of automation: an analysis of robots adoption in OECD countries*. *OECD Digital Economy Papers*, Paris, n. 277, p. 7, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/ef425cb0-en>.

2.9.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal oferece suporte para a cobrança do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal por meio do artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹²⁵ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por sua vez, por força do que prevê o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, que dispõe sobre as normas gerais aplicáveis ao tributo estadual em causa, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o seguinte:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Dessa forma, levando-se em consideração a possibilidade de enquadramento dos robôs no campo de incidência do ICMS, seja por conta da circulação de sua estrutura física, seja em virtude da correlata automação que lhe é característica, observam-se as normas estaduais editadas pelos estados e pelo Distrito Federal em relação a esses inventos.

2.9.3 O processo de pesquisa

Visando avaliar a legislação estadual e distrital referente à incidência de ICMS sobre os robôs, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

125 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca realizada com base nos termos robô e robótica, foi possível encontrar o seguinte cenário:

2.9.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
DF	Lei	596	1993	Essa lei tem como propósito a fixação da alíquota do ICMS incidente sobre as operações com produtos de indústria de informática e automação, além de programas para computador. Assim, nos termos do inciso I do artigo 1º, nota-se a previsão da incidência de alíquota de 7% (sete por cento) a título de ICMS nas saídas internas relativas a produtos da indústria de informática e automação, especificados no anexo único da mesma lei e classificados nas correspondentes posições na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias — Sistema Harmonizado (NBM/SH). ¹²⁶ Para tanto, ressalta-se que um dos itens mencionados consiste naqueles produtos acabados de informática e automação de NCM nº 8479.80.9900, especificados como “outros, exclusivamente para robô industrial”.
RJ	Decreto	27.308	2000	O decreto reduz a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações internas e de importação realizadas com produtos de informática ali especificados. Assim, conforme o artigo 1º, a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações internas e de importação realizadas com os produtos de informática relacionados no Anexo Único do Decreto nº 27.308, de 20 de outubro de 2000, fica reduzida. Estabelece que a incidência do referido imposto deve resultar no percentual de 14% (quatorze por cento) do valor da operação, sendo 2% (dois por cento) destinados ao FECP. ¹²⁷

126 Disponível em: http://www.sinj.df.gov.br/sinj/DetalhesDeNorma.aspx?id_norma=48555. Acesso em: 12 ago. 2020. Os produtos dizem respeito, entre outros, a produtos acabados de informática e automação exclusivamente para robôs industriais, conforme NBM 8479.80.9900.

127 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?D_atasource=UCMServer%23dDocName%3A81044&_adf.ctrl-state=1cwbvnh4ukx_47&_afz-Loop=16743654354891501&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=null. Acesso em: 12 ago. 2020. Esse decreto foi alterado pelo Decreto nº 46.409/18, de modo que o benefício foi prorrogado até 31 de dezembro de 2032. Ele se aplica aos robôs industriais com NBM 8479.50.00. O desembaraço aduaneiro deve ser realizado no estado do Rio de Janeiro.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Resolução SF	31	2008	Essa resolução dispõe sobre a relação de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados de que trata o inciso V do artigo 54, do Regulamento do ICMS. Assim, entre os produtos listados nesse rol, constam, no item 33, os "Robôs industriais, não especificados nem compreendidos em outras posições", classificados com o NCM nº 8479.50.00. Para tanto, verifica-se que, nas operações ou prestações internas com esses produtos e serviços, ainda que iniciadas no exterior, está prevista a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) a título de ICMS. ¹²⁸

2.9.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados encontrados, verifica-se que o Distrito Federal e os estados do Rio de Janeiro e São Paulo editaram normas estabelecendo alíquotas e benefícios de redução da base de cálculo no que diz respeito às operações de circulação de peças atreladas a robôs industriais e com NCM específicas.

Verifica-se, portanto, que inexistem normas que versem sobre os serviços porventura prestados por esses robôs e que possam vir a ser objeto de tributação, se considerada a natureza de serviço de comunicação.

¹²⁸ Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/resf312008.aspx>. Acesso em: 16 ago. 2020. Veja também: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art052.aspx>. Acesso em: 18 maio 2021.



2.10 Aplicativos

2.10.1 Sumário executivo

Como registrado pela OCDE, o termo “aplicativo” diz respeito a um *software* padronizado e produzido inicialmente para a execução de programas em dispositivos móveis, como os chamados *tablets*, e que hoje se voltam a uma boa parte dos dispositivos tecnológicos existentes, a exemplo dos computadores *desktop*.¹²⁹

Nos termos do relatório “The App Economy”, a OCDE ressalta o caráter inovador desses arquétipos digitais, a grande competitividade do correspondente setor dos aplicativos e a rápida expansão dessa indústria na economia, utilizando como marcos o aumento e o declínio de plataformas como Blackberry.¹³⁰ Para a OCDE, há anuência dos governos de diversas nações no sentido de que os mecanismos desse mercado de aplicativos funcionem com o mínimo de intervenção governamental, identificando, contudo, o incremento das questões atreladas à concorrência e à proteção ao consumidor, por exemplo.¹³¹ Assim, considerando o crescimento dessa “App Economy”, que foi responsável pela geração de 47 bilhões de dólares nos Estados Unidos em 2018, verifica-se, igualmente, o surgimento de novas demandas em relação às questões tributárias envolvendo os variados negócios que tratam da confecção dos aplicativos e que se socorrem deles para a negociação de bens e serviços.¹³²

No Brasil, verifica-se que os estados editaram normas referentes aos aplicativos de uma forma diferenciada. Assim, observa-se que esses entes consideram, em momentos distintos, a natureza de *software* desses arquétipos, as operações de comercialização ocorridas por meio desses arquétipos e os serviços de comunicação prestados por meio dos aplicativos.

2.10.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal autorizou a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “Art. 155. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II.

129 OECD. (2013-12-16)The App Economy. *OECD Digital Economy Papers*, Paris, n. 230, p. 8, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3ttftlv95k-en>.

130 Ibidem.

131 Ibidem.

132 DELLOITTE: the app economy in the United States. A review of the mobile app market and its contribution to the United States economy. *Federal Trade Commission*, 2018. Disponível em: https://www.ftc.gov/system/files/documents/public_comments/2018/08/ftc-2018-0048-d-0121-155299.pdf. Acesso em: 28 maio 2021.

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹³³ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por sua vez, decorrente do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis a esse tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o seguinte:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Considerando, portanto, a competência dos estados e do Distrito Federal para o tratamento tributário das operações que envolvem a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação, passa-se à análise dos dispositivos editados pelos referidos entes em relação aos aplicativos.

2.10.3 O processo de pesquisa

Visando avaliar a legislação estadual e distrital referente à incidência de ICMS sobre os aplicativos, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos referentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Dessa forma, por meio da busca realizada com base no termo *aplicativo*, foi possível encontrar o seguinte cenário:

133 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

2.10.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	181	2015	De acordo com o convênio, os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins podem conceder redução na base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam adaptados ou possam vir a sê-lo disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados. Essa redução abrange carga tributária correspondente ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação. ¹³⁴
		106	2017	O convênio tem como objeto as operações realizadas com bens e mercadorias digitais, como <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, estabelece isenção do ICMS incidente sobre as operações com os bens e mercadorias digitais, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, anteriores à saída destinada ao consumidor final. ¹³⁵
SC	Decreto	184	2019	Esse decreto introduz alterações no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, incluindo a Alteração nº 4.051, que estabelece a seguinte redação para o inciso VIII e o parágrafo 2º do artigo 1º do Regulamento: "(...) VIII. a disponibilização de bens digitais, como <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias. § 2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do <i>caput</i> deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando sua disponibilização ao consumidor final ou usuário: I. compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e II. não estiver compreendida na competência tributária dos municípios". ¹³⁶

134 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 20 ago. 2020. O Convênio é seguido pelas seguintes normas: Decreto nº 53.121/16, editada pelo Rio Grande do Sul; Decreto nº 6.419/16, editado pelo Piauí; e Decreto nº 61.791/16, de São Paulo. Os Decretos nº 36.927/16 e 3.127/16, editados pelo Amazonas, tratam da redução da base de cálculo com equivalência a percentual de 12% de tributação.

135 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 15 ago. 2020. O Convênio foi internalizado pelo Distrito Federal por meio do Decreto nº 39.659/18; pela Paraíba, pelo Decreto nº 37.764/17; pelo Piauí, pelo Decreto nº 17.572/17; pelo Rio Grande do Sul, pelo Decreto 53.200/16; e por São Paulo, pelo Decreto nº 61.791/16.

136 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=WEpKdOFyemIOK1RqdzJVzZLT CtOsZzdIerVXBRd0dhSGY4Vm5mTWvtYz0=&y=a1NpYINEeUFGVvK2aGY3VWNnNU>

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
PB	Decreto	40.006	2020	Esse decreto promove alterações no regulamento do ICMS do estado da Paraíba, com a aprovação pelo Decreto nº 18.930/97. ¹³⁷ Nesse sentido, estabelece que as empresas que, por meio de aplicativos, <i>softwares</i> e/ou plataformas de informática, realizarem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, ficam obrigadas ao fornecimento à Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz), até o último dia do mês subsequente, das informações relativas às operações realizadas pelos beneficiários que utilizem os instrumentos de pagamento referentes às transações com cartões de débito, crédito, de loja (<i>private label</i>) e demais instrumentos de pagamento. Tal hipótese, conforme prevê o inciso II do artigo 389 da norma, aplica-se quando as empresas forem responsáveis pelo recebimento e o repasse dos pagamentos realizados para a concretização das mencionadas operações e/ou prestações. ¹³⁸

JWUT09. Acesso em: 15 ago. 2020. O artigo 1º, do RICMS, alterado pelo decreto, ganha a seguinte redação: “Artigo 1º: O imposto tem como fato gerador: (...) VIII.a disponibilização de bens digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias. (...) § 2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do *caput* deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário: I. compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e II. não estiver compreendida na competência tributária dos municípios. Veja http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm.

- 137** Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/36-regulamentos/815-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>. Acesso em: 19 maio 2021.
- 138** Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/284-decretos-estaduais/icms/icms-2020/8949-decreto-n-40-006-de-29-de-janeiro-de-2020>. Acesso em: 15 ago. 2020. O decreto trata da alteração na Lei nº 6.379/96 e, semelhante à Lei nº 11615/19, tem todos os atos editados pela Paraíba com relação ao ICMS. Muito embora esses atos não versem sobre obrigação tributária principal em relação às operações com aplicativos, a edição correlata reforça entendimento acerca da incidência de ICMS sobre essas hipóteses. O mesmo, entretanto, não ocorre com o estado do Sergipe, que, em relação a aplicativos, especificamente, editou norma (Decreto nº 30.888/17) no sentido de mencionar o item 1.03, inserido pela Lei Complementar nº 157/16, na Lei Complementar nº 116/03, especificando a incidência de ISS sobre processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, além de congêneres.

2.10.3.2 Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	4037054	2014	Após a análise da natureza dos contratos celebrados pelo contribuinte e os serviços neles abrangidos, o Tribunal de Impostos e Taxas exarou decisão no sentido de que os serviços de provimento de <i>softwares</i> , aplicativos ou aplicações [XaaS], quando hospedados no prestador de serviços e providos remotamente ao cliente [“Virtualização”], são serviços de rede ou sobre a rede de computadores, correspondendo a Serviços de Valor Agregado (SVA). Nesse sentido, considerando que os SVA não são compreendidos como serviços de comunicação, essas operações foram desoneradas pelo TIT/SP do pagamento de ICMS-Comunicação. ¹³⁹

2.10.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	27	2006	A Secretaria de Fazenda de Santa Catarina editou entendimento no seguinte sentido: o serviço oneroso de provimento de acesso à internet é um serviço de comunicação e está enquadrado entre os previstos no art. 2º, III, da LC nº 87/96, ou seja: “prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio”, sujeitando-se à incidência de ICMS. Assim, para o Governo do Estado de Santa Catarina: a) a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o ISSQN, não trouxe alteração alguma quanto ao serviço de provimento de acesso à internet, até porque esse é um serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS, de competência estadual; b) como se trata de um serviço de comunicação, a previsão legal de incidência encontra-se no art. 2º, inciso III, da Lei estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996; c) o imposto é devido desde o momento em que a empresa prestou o primeiro serviço de provimento de acesso à internet, respeitado o prazo decadencial para o lançamento do tributo. ¹⁴⁰

¹³⁹ Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020. Muito embora a decisão diga respeito a serviços de telefonia, é importante observar o entendimento sobre não incidir imposto estadual sobre serviço de provimento de aplicativo.

¹⁴⁰ Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=UUp6SDhnMzJUSjY4Vks3V GZ6 bFhJYitla3ZFSGNONO1JM TYxaVR4Q2pxVTO=&y=a1NpYINEeUFGV kZ2aGY3VWNnNUJ WUTO9>. Acesso em: 15 ago. 2020. Muito embora a decisão se dirija principalmente ao serviço de provimento de acesso à internet, observa-se que o provimento de aplicativos pela prestadora de serviços está inserido no entendimento do Fisco acerca do enquadramento de serviço de comunicação passível de tributação pelo estado, por meio de ICMS.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	7	2001	A Secretaria de Fazenda de Santa Catarina editou entendimento no sentido de que os programas de massa (aplicativos), realizados por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são, a toda evidência, mercadorias de livre comercialização no mercado, portanto passíveis de tributação pelo ICMS. Nesse sentido, quanto aos programas elaborados especialmente para determinado usuário, a Secretaria se posicionou no sentido de que exprimem verdadeira prestação de serviços, incidindo, portanto, o Imposto Sobre Serviços (ISS). ¹⁴¹
SP	20.827	2019	EMENTA: ICMS — Entrega de alimentos em domicílio (<i>delivery</i>) — Base de cálculo — Taxa de aplicativo de entrega — Taxa de entrega. Para o Governo do Estado de São Paulo, todos os serviços inerentes à saída de mercadorias, inclusive as taxas de entrega (frete) (artigos 2º e 37, ambos do RICMS/2000), devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (e no respectivo Cupom Fiscal Eletrônico [CF-e SAT]). ¹⁴²

2.10.4 Análise dos resultados

Em relação à tributação incidente sobre os aplicativos na seara estadual, verificou-se a edição dos Convênios nº 181/15 e nº 106/17, os quais dispõem sobre: i. a possibilidade de redução da base de cálculo para equivalência à tributação de 5% (cinco por cento); ii. o fato de que as operações antecedentes à saída final dessas mercadorias digitais ao consumidor final estariam isentas de ICMS. As normas de internalização do primeiro Convênio foram publicadas por Rio Grande do Sul, Piauí, São Paulo e Amazonas. Observa-se que o estado do Amazonas decidiu pela redução da base de cálculo com equivalência ao percentual de 12% (doze por cento) de tributação. Em relação ao Convênio nº 106/17, encontraram-se normas de internalização do Convênio no Distrito Federal e nos estados de São Paulo, Paraíba, Piauí e Rio Grande do Sul.

Além das normas de internalização dos benefícios dos convênios, convém ressaltar a edição, pelo estado de Santa Catarina, de norma bastante relevante, no sentido de determinar, expressamente, em seu regulamento de ICMS:

- A incidência sobre a disponibilização de bens digitais, como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem como mercadorias;

141 Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=cGhDMjBqa3J3akF5ZmxNZnhkN_3RLRUZnL0pPYIRaVldLRHUyOXRRQjcyUTO=&y=a1NpYINEeUFGVkJ22aGY3VWNnNUJWUT09 Acesso em: 15 ago. 2020. O teor equivale ao da Consulta nº 6/01.

142 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC20827_2019.aspx Acesso em: 15 ago. 2020.

- O entendimento sobre o bem digital ser considerado mercadoria quando sua disponibilização ao consumidor final ou usuário: I. compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital;
- O respectivo condicionamento quando não se configura a competência tributária dos municípios.

Entretanto, não se vislumbra tamanha clareza acerca dessas operações em estados como o Sergipe, cuja norma, em relação a aplicativos, dispõe tão somente de mencionar o item 1.03 da Lei Complementar nº 116/03, relacionando-se à incidência do tributo municipal sobre “sobre o processamento, o armazenamento ou a hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”.

No que se refere às decisões administrativas, há uma única decisão no sentido de que os serviços de provimento de *softwares*, aplicativos ou aplicações [XaaS], quando hospedados no prestador de serviços e providos remotamente ao cliente [“Virtualização”], são serviços de rede ou sobre a rede de computadores, correspondendo, assim, a Serviços de Valor Agregado (SVA). Nesse sentido, considerando que os SVA não são compreendidos como serviços de comunicação, essas operações foram desoneradas pelo TIT/SP do pagamento de ICMS-Comunicação.¹⁴³

Já no que diz respeito às respostas de consulta, verificou-se que o estado de Santa Catarina se manifestou, em 2001, pela incidência de ICMS sobre a prestação dos serviços de fornecimento de *software* padronizado; e, em 2006, pela incidência de ICMS sobre a prestação dos serviços de fornecimento de aplicativo no bojo da prestação do serviço de provimento de internet. Em São Paulo, foi editado um ato para determinar a incidência de ICMS sobre as operações ocorridas por meio de aplicativo de *delivery*.

143 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020. Muito embora a decisão diga respeito a serviços de telefonia, é importante observar o entendimento sobre não incidir imposto estadual sobre o serviço de provimento de aplicativo.



2.11 *VoIP (Voice over Internet Protocol)*

2.11.4 Sumário executivo

O termo “Voice over Internet Protocol” (VoIP) significa transmissão de voz, fax e serviços relacionados, parcial ou totalmente, por redes baseadas em IP. As conexões de banda-larga sempre ativas possibilitam fazer e receber chamadas de e para a rede telefônica pública (*Public Switched Telephone Network* [PSTN]) usando VoIP. Além disso, com sua qualidade aprimorada, o serviço VoIP é comparável ao serviço telefônico tradicional. O termo genérico VoIP também inclui o uso de tecnologia IP na rede de transmissão central, enquanto ambas as extremidades ainda são redes tradicionais baseadas em circuitos, como no caso de provedores de serviços de voz pré-pagos ou operadoras PSTN que estão implantando tecnologia IP.

Considerando as características inovadoras do VoIP, que, como já mencionado, promovem alguma semelhança entre o VoIP e os serviços de telefonia, verifica-se, portanto, a existência de um campo fértil no Brasil para a ocorrência de interpretações pelo legislador tributário sobre o enquadramento do serviço de VoIP como mais um dos serviços de telecomunicações tradicionalmente sujeitos à tributação estadual.

2.11.2 Considerações iniciais

Quanto à tributação do VoIP no país, convém mencionar que a Constituição Federal autoriza a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹⁴⁴ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por sua vez, decorrente do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis a esse tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, inciso III, o seguinte: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

144 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

No que diz respeito ao conceito de “serviços de comunicação”, a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações), prevê, em seu artigo 60, § 1º, o que se configura como telecomunicações: “transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”, especificando, em seu artigo 61, que os serviços de valor adicionado não estão enquadrados nos serviços de telecomunicações, ou seja, há possibilidade de retirá-los do âmbito da incidência de tributação do ICMS.¹⁴⁵

Nesse sentido, levando-se em consideração a diversidade de atividades prestadas pelas empresas de telecomunicações e as dificuldades de enquadramento dessas operações como serviços sujeitos ao regramento da aludida LGT, a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) prestou, em 2005, esclarecimentos específicos acerca do serviço de VoIP.

Dessa forma, para a ANATEL, o uso da tecnologia de VoIP pode ser analisado sob três aspectos principais:

- a) comunicação de voz efetuada entre dois computadores pessoais, utilizando programa específico e recursos de áudio do próprio computador e com acesso limitado a usuários que possuam tal programa, o que, internacionalmente, não constitui serviço de telecomunicações, mas Serviço de Valor Adicionado (SVA);
- b) comunicação de voz no âmbito restrito de uma rede corporativa ou na rede de uma prestadora de serviços de telecomunicações, efetuada entre equipamentos que podem incluir o aparelho telefônico, o que resta caracterizado como serviço de telecomunicações e com relação ao que é exigida a autorização para exploração de serviço de telecomunicações, para uso próprio ou para prestação a terceiros;
- c) comunicação de voz de forma irrestrita, com acesso a usuários de outros serviços de telecomunicações e numeração específica, recurso este objeto de controle pelo órgão regulador e caracterizado como serviço de telecomunicações de interesse coletivo.¹⁴⁶

145 Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/legislacao/leis/2-lei-9472>. Acesso em: 22 set. 2020.

146 Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalPaginaEspecialPesquisa.do?acao&tipoConteudoHtml=1&codNoticia=700>. Acesso em: 22 set. 2020.

Ressalta-se que, com o intuito de melhor esclarecer o conceito de “serviços de comunicação” e, com isso, pacificar o entendimento acerca das hipóteses de enquadramento na legislação estadual do ICMS, o Confaz já havia editado, à época, o Convênio nº 69/98,¹⁴⁷ unificando entendimento quanto à incidência de ICMS no seguinte sentido:

Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Observando-se as considerações acerca dos serviços de comunicação feitas nas normas da LGT e do Convênio, e os esclarecimentos da Anatel feitos especificamente sobre o VoIP, verifica-se a ocorrência de um campo fértil a interpretações diversificadas pelo legislador estadual sobre o enquadramento do serviço de VoIP no campo de incidência do ICMS. Passa-se, portanto, à análise do quadro de regulação do referido nicho pelas normas tributárias estaduais referentes ao ICMS.

2.11.3 O processo de pesquisa

Para avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS em relação ao VoIP, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca com base no termo *VoIP (Voice over Internet Protocol)*, foi possível encontrar o seguinte cenário:

147 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convencios/1998/cv069_98. Acesso em: 21 set. 2020. O Convênio foi assinado pelos seguintes estados: Acre, Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo e Tocantins.

2.11.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	81	2011	De acordo com o Convênio nº 81/11, os estados do Acre, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins, além do Distrito Federal, ficam autorizados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrente das prestações de serviços de comunicação, tais como: Serviços de Valor Adicionado (SVA), serviços de meios de telecomunicação, serviços de conectividade, serviços avançados de internet, locação ou contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de endereço IP, disponibilização ou locação de equipamentos, de infraestrutura ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz sobre IP (VoIP), imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada, realizadas até a data do termo inicial de vigência desse convênio. ¹⁴⁸
		55	2005	Esse convênio dispõe sobre os procedimentos para a prestação de serviços pré-pagos de telefonia. Nesse sentido, a cláusula primeira dispõe o seguinte: relativamente às modalidades pré-pagas de prestação de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação — Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente. Tal obrigação se verifica na hipótese de disponibilização: I. para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento; II. de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado. ¹⁴⁹

148 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2011/CV081_11. Acesso em: 15 ago. 2020.

149 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2005/CV055_05. Acesso em: 30 ago. 2020. O Convênio deu ensejo à prolação dos seguintes atos normativos: Goiás, Decreto nº 6.374/06; São Paulo, Decretos nº 4.410/05 e nº 51.801/07; Rio Grande do Sul, IN 44/06; Santa Catarina, 3.523/05; Espírito Santo, Decretos nº 1.607-R/05, nº 1.532-R/05 e nº 1.516-R/05; Amazonas, Decreto nº 30.014/10; Rio de Janeiro, Resolução nº 720/14; Pará, Decreto nº 2.005/05; Roraima, Decretos nº 9.553/08 e 11.747/10; Pernambuco, Decretos nº 28.805/06, nº 30.537/07 e nº 44.650/17; Piauí, Decreto nº 12.043/05; Ceará, Decreto nº 33.327/19; Maranhão, Decreto nº 21.388/05; Rio Grande do Norte, Decreto nº 18.490/05; e Alagoas, Decreto nº 50.787/05.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	69	1998	De acordo com esse convênio, os estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Paraíba, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo e Tocantins firmam entendimento de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. ¹⁵⁰

2.11.3.2 *Decisões administrativas*

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
BA	130	2013	De acordo com a decisão emitida pelo Conselho de Fazenda Estadual (Consef), o contribuinte deve tratar as vendas de cartões pré-pagos de prestação de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP). Contudo, conforme o Consef, esse imposto somente será devido no momento em que ocorrer a ativação do cartão, cabendo ao estado no qual o terminal estiver habilitado. ¹⁵¹
SC	1870000030164	n/a	EMENTA: Tributário. Recurso ordinário voluntário. ICMS. Deixar de submeter prestações tributáveis à incidência do imposto. Serviço de Comunicação Multimídia (SCM). Serviço de telecomunicação sujeito à tributação do ICMS. Cerceamento de defesa não configurado. Liminar concedida não alcança o lançamento. Conforme o Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina, o Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), correspondente à disponibilização dos meios de acesso à internet banda larga, via radiofrequência e cabos de fibra ótica, está sujeito à incidência de ICMS. ¹⁵²

150 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1998/cv069_98. Acesso em: 26 maio 2021.

151 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/consef/2013%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0130-12.13.pdf#search=%22voip%22>. Acesso em: 01 set. 2020. O entendimento da decisão baiana é o mesmo que ampara as decisões nos autos nº 870000021702/19, de Santa Catarina; nº 22.795/17 e nº 18463/09, ambos de Minas Gerais; e nº 407/15, da Paraíba.

152 Disponível em: <http://sistemas.sc.gov.br/sef/tat/processos/Jurisprudencia.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2020. O entendimento é seguido por aquele exarado nos processos 1570000001966, 13700000014137, 12700000040730, 12700000040761, 12700000054578, 1070000001205, 1006438040, 1006132049, 1006434045, 1006435041, 1470000001483,

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	4091079	2019	EMENTA: ICMS. Serviço de comunicação. VoIP. Incidência. Embora o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo reconheça que a ausência de uma disposição consolidada pela Câmara Superior sobre o ponto no qual o VoIP pode ser considerado Serviço de Valor Adicionado (SVA) e, com isso, estar fora do campo de incidência de ICMS, o entendimento exarado foi favorável à correspondente cobrança do ICMS. ¹⁵³
	4072254	2016	O Tribunal de Impostos e Taxas exarou entendimento no sentido de que não incide ICMS sobre os serviços de VoIP. ¹⁵⁴
	4037054	2014	Após a análise da natureza dos contratos celebrados pelo contribuinte e dos serviços correspondentes por eles abrangidos, o Tribunal de Impostos e Taxas decidiu que os serviços de rede ou sobre a rede de computadores correspondem a Serviços de Valor Agregado (SVA). Nesse sentido, considerando que os SVA não são compreendidos como serviços de comunicação, essas operações foram desoneradas pelo TIT/SP do pagamento de ICMS-Comunicação. ¹⁵⁵
RJ	13.796	2015	ICMS e MULTA. ARBITRAMENTO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. VoIP. Em conformidade com o Convênio ICMS nº 69/98 do Confaz, o qual define que “se incluem na base de cálculo do ICMS os valores (...) relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem e agilizem o processo de comunicação, independente da denominação que lhes seja dada”; e com o Convênio ICMS nº 55/05, que determina a emissão de “Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação — Modelo 22 (NFST)”, relativa a serviços de telefonia com base em VoIP, entre outros, na modalidade pré-paga, a Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu pela pertinência da cobrança de ICMS. ¹⁵⁶

1470000068692, 1470000068699, 1570000042187, 1470000012485, 1470000012448 e 1470000012478, 1070000001205, 1270000040751 e 1270000040761, também editado por uma das Câmaras Especiais de Recursos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina.

- 153** Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020. A decisão é seguida pelo Acórdão nº 4032562, editado pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.
- 154** Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020. A decisão é seguida pelo Acórdão nº 270437, editado pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.
- 155** Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- 156** Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC281147>. Acesso em: 15 ago. 2020. A decisão é seguida pelo Acórdão 13795, editado pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

2.11.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	17971	2018	EMENTA: ICMS — Incidência — Prestação onerosa de serviços de comunicação — Artigo 61 da Lei Geral das Telecomunicações (LGT) nº 9.472/1997. Conforme entendimento da Secretaria de Fazenda de São Paulo, incide ICMS na prestação onerosa de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e na prestação onerosa de serviço de comunicação de voz e vídeo sobre IP (VoIP). ¹⁵⁷

2.11.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados da pesquisa, no que diz respeito ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), observou-se a existência de convênios abordando especificamente a previsão de inclusão na base de cálculo do ICMS de um rol de serviços complementares e de facilidades adicionais aos serviços de comunicação, remissão de juros e multas de débitos dos contribuintes com relação ao tributo incidente sobre o serviço de VoIP, normatização da incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços havida por meio de fichas, cartões ou assemelhados.

Os estados signatários do Convênio que trata da inserção de valores relativos aos serviços complementares e adicionais na base de cálculo do ICMS são: Acre, Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo e Tocantins.

Quanto à remissão de juros e multas, verifica-se anuência dos estados do Acre, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins e o Distrito Federal, os quais ratificaram a norma editada pelo Confaz.

No que diz respeito às decisões administrativas, verifica-se que Bahia, Santa Catarina, Minas Gerais e Paraíba exararam decisões compatíveis com o que dispõe o Convênio nº 55/05 acerca da cobrança de ICMS sobre fichas ou cartões pré-pagos. No mais, Santa Catarina, Rio de Janeiro e São Paulo editaram

¹⁵⁷ Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC17971_2018.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020. A decisão se assemelha à de número 14.891/17, também editada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo.

decisões com entendimento favorável à incidência de ICMS sobre a prestação onerosa dos serviços de VoIP, com destaque para a decisão prolatada pelo Fisco paulista, de elevada tecnicidade no sentido de entender, no caso concreto, pelo VoIP como atividade-meio ou SVA, razão pela qual não se encontra sujeito ao ICMS.

Quanto às respostas às consultas feitas pelos contribuintes acerca da incidência do imposto estadual sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação de voz e vídeos sobre IP, verificou-se que o estado de São Paulo manifestou-se pela incidência do ICMS sobre os aludidos serviços. Assim, quanto à regulação exercida pelos Fiscos estaduais acerca desse serviço, constata-se que é praticamente unânime a aplicação de amplo entendimento acerca do serviço de VoIP como serviço de telecomunicação sujeito a ICMS.



2.12 **Proveedor de internet**

2.12.1 Sumário executivo

Nos termos do inciso V, do artigo 5º, da Lei nº 12.965/14, que trata dos princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil, o denominado “Marco Civil da Internet”, o conceito de conexão à internet versa sobre a habilitação de um terminal para envio e recebimento de pacotes de dados por internet, mediante atribuição ou autenticação de um endereço IP.

No que diz respeito à regulação dessa tecnologia no cenário nacional, convém mencionar seu enquadramento, pela legislação federal brasileira, no rol de Serviços de Valor Adicionado (SVA), alheios aos serviços de telecomunicações, o que foi reforçado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 334, de 14 de fevereiro de 2007.¹⁵⁸ Essa perspectiva acaba por garantir, na seara tributária, a competência regulatória dos serviços aos municípios.

Contudo, apesar de a referida unicidade de entendimento pelo governo federal e pela Corte Superior viabilizar, em tese, maior equilíbrio no cenário da tributação dos serviços de provimento de internet pelos estados, visto que reconhecidamente incompetentes para a correlata tributação, nota-se que alguns estados ainda aplicam entendimento no sentido de que o provimento de acesso à internet consiste em serviço de telecomunicação sujeito à tributação estadual.

2.12.2 Considerações iniciais

A Constituição Federal oferece suporte para a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹⁵⁹ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por sua vez, editada em virtude do que dispõe o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as

158 Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_cap_Sumula334.pdf. Acesso em: 31 maio 2021.

159 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

normas gerais aplicáveis ao ICMS, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o seguinte: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Nesse sentido, convém ressaltar que a Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre as regras gerais dos serviços de telecomunicações, trata a atividade de provimento de acesso à internet como Serviço de Valor Adicionado (SVA), retirando-a, portanto, do regramento pertinente ao serviço de telecomunicação, nos termos do artigo 61, *caput* e parágrafo 1º:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.¹⁶⁰

Ressalta-se, contudo, que, apesar do disposto nessa lei até o ano passado, o Confaz estabelecia, por meio do Convênio ICMS nº 78/01, que a referida atividade caracterizava-se como prestação onerosa de serviços de comunicação, sujeitando-se à redução da base de cálculo equivalente a um percentual de tributação de 5% (cinco por cento) nos estados signatários, o que, embora tenha sido invalidado por meio do Convênio ICMS nº 21/19,¹⁶¹ ainda pode envolver a aplicação de entendimento diverso pelos estados e pelo Distrito Federal, o que se passa a analisar adiante.

2.12.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS que se aplica aos provedores de internet, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

¹⁶⁰ Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/legislacao/leis/2-lei-9472>. Acesso em: 22 set. 2020.

¹⁶¹ Os convênios estão disponíveis nos seguintes endereços eletrônicos: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2001/CV078_01 e https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/C_V021_19. Acesso em: 22 set. 2020. A controvérsia acerca da incidência de ICMS no acesso à internet acabou por constituir, inclusive, objeto da Súmula nº 334 do STJ.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos sites (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca realizada com base no termo provedor de internet, provedor de acesso à internet e acesso à internet, encontrou-se o seguinte cenário:

2.12.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Decreto	57.684	2011	Esse decreto revoga a redução da base de cálculo do ICMS incidente na prestação de serviço de comunicação, na modalidade acesso à internet realizado por provedor de acesso. ¹⁶²
		64.771	2020	Esse decreto dispõe sobre a tributação do ICMS nas operações com os equipamentos nele especificadas. Para tanto, nos termos do artigo 1º da norma, estabelece que, nas operações com os equipamentos relacionados no § 1º, destinados à integração no ativo permanente de empresa cuja atividade econômica principal seja identificada pelo código 6311-9/00 (tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), aplica-se o seguinte tratamento tributário: I. suspensão do pagamento do ICMS incidente nas operações de importação do exterior promovidas diretamente pela empresa indicada no <i>caput</i> ; II. diferimento do pagamento do ICMS incidente nas operações de saídas internas destinadas à empresa indicada no <i>caput</i> ; III. isenção do ICMS nas operações não abrangidas pelo diferimento dos incisos I e II. ¹⁶³

162 A revogação se dá por meio do artigo 3º da referida norma, no seguinte sentido: “Artigo 3º. A partir de 1º de abril de 2012, fica revogado o artigo 23 do Anexo II do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000”. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec57684.aspx>. Acesso em: 03 set. 2020.

163 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64771-de-2020.aspx>. Acesso em: 03 set. 2020. Nos termos do parágrafo 1º da norma, os equipamentos a que se refere o *caput* são: “1. máquinas automáticas para processamento de dados utilizadas como servidor, com unidade de memória, destinadas ao armazenamento de dados e pronta para ser conectada à rede de energia elétrica e à rede de dados dotadas de switches, módulos transceptores óticos, cabos de comunicação, régulas de energia (PDU, *Power Distribution Unit*) e baterias, acelerador de *hardware ASIC (Application Specific Integrated Circuit)*, hipervisor assistido por *hardware, bare-metal* e/ou suporte para arquitetura de microsserviços, montada em estrutura metálica (*rack*) pronta para uso, classificadas sob o código 8471.49.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); 2. aparelho de comutação de dados contendo, pelo menos, 128 switches com portas 10/40/100 Gbps de fibra óptica montados sobre estrutura metálica (*rack*), com régulas de alimentação distintas (RPDU),

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
RS	Decreto	52.819	2015	Muito embora o referido decreto tenha estabelecido a alteração nº 4.575 ao Regulamento do ICMS (RICMS) do estado do Rio Grande do Sul, parece que essa alteração ao inciso IV do artigo 24 tão somente se verificou como válida por prazo pretérito, nos seguintes termos: IV. 16,666% (dezesesseis inteiros e seiscentos e sessenta e seis milésimos por cento), no período de 1º de janeiro de 2016 a 30 de abril de 2017, nas prestações de serviço de comunicação onerosas, na modalidade de provimento de acesso à internet por provedor. ¹⁶⁴

2.12.3.2 Decisões administrativas

TADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
DF	247	2007	Conforme o entendimento da Corte, o serviço de provedor de internet classifica-se como Serviço de Valor Adicionado, razão pela qual não caracteriza fato gerador de ICMS. ¹⁶⁵
SC	1005819032	2006	Conforme o entendimento da Corte, incide ICMS sobre a prestação do serviço de comunicação de provimento de acesso à internet aos consumidores localizados no estado de Santa Catarina. ¹⁶⁶
	10059355026	n/a	Conforme o entendimento da Corte, não incide ICMS sobre a prestação do serviço de provedor de acesso à internet, nos termos da Lei geral de Telecomunicação nº 9.472/97, em seu art. 61, e da Súmula nº 334 do STJ, de 13/12/2006. ¹⁶⁷

organizadores de cabos, painéis de distribuição de fibra MTP e com suporte a transceptores de última geração como SFP+ e QSFP, classificados sob o código 8517.62.39 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)". As demais regras relativas ao mencionado tratamento tributário estão estabelecidas nos parágrafos 2º e 3º do artigo 1º, e pelo artigo 2º da norma.

- 164** Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=267338&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=provedor%20%20AND%20internet>. Acesso em: 03 set. 2020. O Decreto se assemelha aos Decretos nº 44.588/06 e 52.392/15, também editados pelo chefe do Poder Executivo do Rio Grande do Sul.
- 165** Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/tarf/TelaSaidaAcordao.cfm?Camara=2&Acordao=247&AnoAcordao=2007>. Acesso em: 01 set. 2020. A decisão é a de número 259/07, editada pela Segunda Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal.
- 166** Disponível em: https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.aspx?ID=110250076555. Acesso em: 01 set. 2020. A decisão é semelhante àquelas editadas nos processos 1005815037, 1005812038, 1005816033 e 1002022036, pelas Câmaras do Conselho Estadual de Contribuintes de Santa Catarina.
- 167** Disponível em: https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.aspx?ID=120250016576. Acesso em: 01 set. 2020. A decisão é semelhante àquelas editadas nos processos 1006434045, 1006132049, 1006438040, 1070000001191, 1070000034464, 970000006091, 1006442048, 770000005549, 1002022036, 5031146031, 5031147038, 5031149030 e 5031148034, pelas Câmaras do Conselho Estadual de Contribuintes de Santa Catarina.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
MG	18.518	2007	Conforme o entendimento da Corte, incide ICMS sobre os serviços prestados pela consulente, como aqueles referentes ao acesso à internet, visto que se constituem em instrumentos para prestação de serviço de telecomunicações. ¹⁶⁸
RJ	16.620	2017	Conforme o entendimento da Corte, a prestação onerosa de serviço de comunicação, inclusive o provimento de acesso à internet, constitui fato gerador de ICMS e, em sua base de cálculo, incluem-se os serviços suplementares e as facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, conforme disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996, artigos 2º, inciso III, 3º, inciso XI, e 4º, inciso X, todos da Lei nº 2.657/1996, cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/1998 e Parecer Normativo nº 01/2000. ¹⁶⁹
BA	202	2017	Conforme o entendimento da Corte, está caracterizado o fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação efetuadas pelo autuado (provedor de acesso à internet). Nesse sentido, a receita auferida deve ser incluída na base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos (Simples Nacional). ¹⁷⁰
	338	2014	Conforme o entendimento da Corte, o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. ¹⁷¹

2.12.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	19.391	2019	Conforme o entendimento da Secretaria: i. Incide ICMS na prestação onerosa de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e na prestação onerosa de serviço de provimento de acesso à internet. ii. A receita decorrente da prestação dos serviços de provimento de acesso à internet, bem como a decorrente da prestação de serviços de comunicação multimídia, devem compor a base de cálculo do imposto, conforme previsto nos parágrafos do artigo 18 e seguintes da Lei Complementar nº 123/2006. ¹⁷²

168 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/w_w2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/18518071.pdf. Acesso em: 01 set. 2020. A decisão se assemelha às decisões 18835/05, 18836/05 e 21084/13, também editadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

169 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aW_CC201292. Acesso em: 1 set. 2020. Ressalta-se o posicionamento contrário no Acórdão nº 16695/17 pela Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

170 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/consef/2017%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0202-12.17.pdf#search=%22>. Acesso em: 1 set. 2020. A decisão é semelhante às que foram editadas nos processos 208/03, 198/16 e 227/16, pelas Câmaras de Fazenda Estadual da Bahia.

171 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/consef/2014%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0338-11.14.pdf#search=%22>. Acesso em: 1 set. 2020.

172 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19391_2019.aspx. Acesso em: 01 set. 2020. A consulta é semelhante às de números 18.121/18, 4.141/14 e 6.423/15, também editadas pelo Fisco paulista.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	27	2006	Conforme o entendimento da Secretaria, o serviço de provimento de acesso à internet constitui serviço de comunicação e sujeita-se ao ICMS, quando oneroso. ¹⁷³
MG	171	2015	Conforme o entendimento da Secretaria, o serviço de provimento de acesso à rede mundial de computadores é considerado serviço de comunicação, incidindo o ICMS em relação às respectivas prestações, em conformidade com o disposto no inciso IX do art. 1º do RICMS/2002. ¹⁷⁴
ES	134	2019	Conforme o entendimento da Secretaria, é cabível a cobrança de ICMS na prestação de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) — serviço de valor adicionado limitado ao caso de autenticação ou disponibilização de IP. ¹⁷⁵
PA	2014	2014	Conforme o entendimento da Secretaria, constitui fato gerador do ICMS a atividade de provimento de acesso à internet, com fundamento no inciso VII do artigo 1º do RICMS/PA. ¹⁷⁶

2.12.4 Análise dos resultados

Com base nessa busca, verifica-se, portanto, que o cenário de recente alteração no posicionamento do Confaz refletiu na conjuntura dos atos normativos editados em relação ao serviço de provimento de internet pelos estados e pelo Distrito Federal. Isso porque, conforme se observa, no caso do Rio Grande do Sul, a norma que tratou de internalizar as diretrizes do Convênio nº 78/01 ainda parece trazer dúvida quanto aos respectivos efeitos no bojo do aludido regulamento de ICMS (Decreto nº 37.699/97).¹⁷⁷

De toda sorte, houve: i. suspensão dos efeitos do Convênio no bojo do estado de São Paulo em momento anterior à própria mudança de posicionamento

173 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=UUp6SDhnMzJUSjY4Vks3VGZ6bFhJYitla3ZFSGNON01JMTYxaVR4Q2pxVTO=&y=OG9yOWgrSEx0ZEI0WE84bjJaTUdQKzVSOUo1eW9jWGIxSy9aRVNIUXc0UTO=>. Acesso em: 12 ago. 2020.

174 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc171_2015.htm&searchWord=provedor%20AND%20internet&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora. Acesso em: 12 ago. 2020. A consulta é semelhante às de números 248/98, 30/03, 238/07, 240/07, 67/10, 81/13, 50/18 e 219/18, também editadas pelo Fisco mineiro.

175 Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/tributacao/detalharParecer.php?Tipo=7&numero=201901344>. Acesso em: 12 ago. 2020.

176 Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/cs2014_00023.pdf. Acesso em: 12 ago. 2020.

177 Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 22 set. 2020.

pelo Confaz; e ii. restou sacramentado pelo STJ entendimento sobre o não enquadramento do serviço no âmbito da competência tributária estadual. Por outro lado, o governo paulista manifestou-se no sentido de conceder benefício fiscal às operações com determinados equipamentos utilizados pelos aludidos prestadores de serviços.

Quanto às decisões administrativas envolvendo o tema, verificam-se julgados em ambos os sentidos, ou seja, com o entendimento sobre a incidência e sobre a não incidência do tributo estadual sobre o provimento de internet. Portanto, o Distrito Federal e o estado de Santa Catarina editaram decisões no sentido da não incidência de ICMS sobre o aludido serviço. O mesmo estado de Santa Catarina editou decisão também no sentido de que incide ICMS sobre a prestação desse serviço. Os estados de Minas Gerais, Bahia e Rio de Janeiro decidiram no sentido de incidir ICMS sobre o provimento de internet.

No que diz respeito às respostas às consultas dos contribuintes, as decisões encontradas foram no sentido de que incide ICMS sobre a prestação desse serviço de provimento de internet. O entendimento foi editado pelos estados do Espírito Santo, Santa Catarina, Pará, Minas Gerais e São Paulo.



2.13 **Comércio eletrônico**

2.13.1 Sumário executivo

Tomando-se como base a definição conferida ao comércio eletrônico ou ao *e-commerce* pela OCDE, convém tratar as aludidas operações como de “venda ou compra de bens ou serviços, realizadas em redes de computadores por métodos especificamente concebidos para fins de recebimento ou colocação de pedidos”, independentemente das características do produto adquirido, das partes envolvidas, da forma de pagamento ou do canal de entrega, levando-se em conta apenas a correlata ocorrência por meio de rede aberta como a internet.¹⁷⁸

No que diz respeito ao tratamento tributário conferido a essas operações em âmbito estadual, destaca-se a aplicação de entendimento pacífico acerca da competência estadual para a tributação das operações realizadas por meio de comércio eletrônico. Eventual variação no tratamento tributário dispensado pelos diferentes estados às empresas que comercializam seus produtos de forma eletrônica diz respeito à concessão ou não de benefícios fiscais.

2.13.2 Considerações iniciais

No que diz respeito à tributação do comércio eletrônico, a Constituição Federal viabiliza a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.¹⁷⁹ Dessa forma, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, alinhada com o que dispõe o inciso III do artigo

178 OECD, *Unpacking e-commerce: business models, trends and policies*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Apesar da aparente flexibilidade dessa definição de comércio eletrônico, é importante destacar que nem todas as transações comerciais digitalmente habilitadas enquadram-se nessa definição. Como resultado, as transações de comércio eletrônico, de acordo com a definição da OCDE, incluem apenas pedidos realizados por métodos projetados especificamente com o propósito de recebimento ou colocação de pedidos. As diretrizes de interpretação associadas à definição da OCDE, em conformidade, excluem as transações realizadas por e-mails digitados manualmente, telefone ou fax.

179 Nos moldes do artigo 155 da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis a esse tributo estadual, estabeleceu, em seu artigo 2º, incisos I e III, o seguinte: “Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

Contudo, voltados tradicionalmente à tributação das operações efetuadas por meio de estabelecimentos físicos, levando-se em conta o crescimento significativo das operações no bojo eletrônico, os estados precisam, inevitavelmente, ajustar as normas atinentes ao ICMS tanto para fins de adequação e enquadramento dessas operações como para o direcionamento do regramento no sentido de fomentar essas atividades.

No sentido de ajustar o impacto das normas do ICMS em relação às operações interestaduais, é possível apontar a edição da Emenda Constitucional nº 87/15 e do Convênio Confaz nº 93/15, que tratam da equivalência entre destinatários contribuintes ou não do ICMS e de melhor equilíbrio no destino da receita do ICMS entre estado de origem e estado destinatário do bem comercializado.

Com relação ao fomento das operações comerciais eletrônicas, menciona-se a edição, pelo Distrito Federal, da Lei Complementar nº 723/06, que trata da criação de um polo com o objetivo de fomentar as empresas de base tecnológica de produção de componentes da indústria de tecnologia da informação, da comunicação, da telecomunicação, do comércio eletrônico e de outros integrantes dessa cadeia no Distrito Federal.

2.13.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS e aplicável ao comércio eletrônico, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio da busca realizada com base no termo comércio eletrônico e *e-commerce*, encontrou-se o seguinte cenário:

2.13.3.1 *Atos normativos*

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Decreto	62.250	2016	Esse decreto promove alterações no Decreto nº 57.608, de 12 de dezembro de 2011, que disciplina a concessão de regime especial para atribuição da condição de substituto tributário às empresas varejistas que realizem operações com mercadorias por meio de centros de distribuição localizados no estado de São Paulo, para fins de retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas subsequentes. Assim, conforme dispõe o artigo 1º da norma, passam a vigorar, com a redação que se segue, os dispositivos adiante indicados do Decreto nº 57.608, de 12 de dezembro de 2011: I. o <i>caput</i> do artigo 1º: "Artigo 1º. O contribuinte varejista cujas operações resultem em acumulação de valores a serem ressarcidos, decorrentes da realização de saídas interestaduais de mercadorias recebidas com imposto retido antecipadamente por substituição tributária, bem como de outras situações previstas no artigo 269 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, poderá requerer regime especial para que seu estabelecimento, localizado neste estado, passe a ser o responsável pela retenção e o pagamento do imposto incidente sobre as saídas subsequentes, desde que o estabelecimento detentor do regime especial: I. realize operações de vendas destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, por meio de internet, serviços de telemarketing ou plataformas eletrônicas em geral". ¹⁸⁰
BA	Decreto	18.288	2018	A norma inclui o Decreto nº 7.799/00 e suas alterações, relativamente a benefícios destinados às operações com comércio eletrônico na relação de atos normativos de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros/fiscais de que trata o Convênio ICMS nº 190/2017. Conforme prevê esse convênio, portanto, para a reinstituição dos benefícios concedidos unilateralmente pelos estados, faz-se necessária a publicação de uma lista contendo essas normas concessoiras de alívios fiscais. ^{181,182}

180 Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-62250-04.11.2016.html>. Acesso em: 22 set. 2020. Observa-se que o referido regime especial de tributação aplica-se a empresas do simples e lucros real e presumido.

181 Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2018_18288.pdf#search=%22. Acesso em: 15 ago. 2020.

182 Ressalta-se que, apesar da menção feita pelo Decreto nº 18288/18 em relação à citada norma instituidora de benefícios ao *e-commerce*, essa diretriz referente a alívio fiscal não foi encontrada no corpo do Decreto nº 7.799/2000.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
MG	Decreto	44.676	2007	Esse decreto introduziu no RICMS, com a aprovação pelo Decreto nº 43.080/02, o seguinte: "Art. 42. As alíquotas do imposto são: I. nas operações e prestações internas: (2744) a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias: b.28. mercadorias adquiridas em operações promovidas por estabelecimento que opere no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, signatário de protocolo firmado com o estado, observado o disposto no art. 66, § 9º, deste Regulamento, até 31 de dezembro de 2008; (2064) § 9º. Ao contribuinte signatário de protocolo firmado com o estado que promova operação contratada no âmbito de comércio eletrônico ou telemarketing, poderá ser concedido sistema simplificado de escrituração e apuração do ICMS, observado o seguinte: (2065) I. o sistema será autorizado em substituição aos créditos do imposto decorrentes de entrada de mercadorias ou bens ou de utilização de serviços no estabelecimento, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, que estabelecerá a forma, o prazo e as condições; (2065) II. o regime especial será encaminhado à Assembleia Legislativa para ratificação, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 4º a 6º do art. 223 deste Regulamento. ¹⁸³ Ressalta-se que tal disposição foi mantida pelo Decreto nº 46.378/13 até o dia 31 de janeiro de 2015, sem aparente prorrogação posterior.
	Lei	16.513	2006	Essa lei, nos termos do artigo 32-E, autoriza o Poder Executivo a conceder ao contribuinte signatário de protocolo com o estado, e que promova operação de saída contratada por comércio eletrônico ou telemarketing, sistema simplificado de escrituração e apuração do ICMS. Tal sistema se verifica, portanto, como forma de substituição dos créditos do imposto decorrentes de entrada de mercadorias ou bens ou de utilização de serviços. ¹⁸⁴
	Lei	15.956	2005	Essa lei trata de inserir o parágrafo 32 ao artigo 12 da Lei nº 6763/75, que consolida a legislação tributária do estado de Minas Gerais, de modo a autorizar o Poder Executivo a reduzir para até 12% (doze por cento) a carga tributária nas operações promovidas por estabelecimento signatário de protocolo firmado com o estado que promova exclusivamente operação de saída contratada no âmbito de comércio eletrônico ou telemarketing. ¹⁸⁵

183 Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=44676&comp=&ano=2007>. Acesso em: 15 ago. 2020. O decreto tem teor semelhante aos de números 4.441/07, 44.420/06, 44.206/06, 46.378/13, 45.510/10, 45.245/10, 44.965/08 e 45.792/11.

184 Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=16513&comp=&ano=2006>. Acesso em: 15 ago. 2020. A Lei acaba por ser englobada nas diretrizes do Convênio nº 190/17, encontrando-se, portanto, no bojo dos benefícios editados sem o respaldo do Confaz, nos termos do Decreto nº 47.394/18.

185 Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=15956&comp=&ano=2005>. Acesso em: 15 ago. 2020. A Lei acaba por ser englobada nas

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
MG	Resolução	5.389	2012	Essa resolução ratifica a concessão de regime especial de tributação ao contribuinte mineiro que promova operação de saída contratada por meio de comércio eletrônico ou de telemarketing, nos termos do art. 225-A da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. ¹⁸⁶
PR	Decreto	7.339	2017	Nos termos do artigo 13 do Decreto, verifica-se a autorização para a atribuição da condição de substituto tributário ao estabelecimento localizado neste estado que opere: i. Preponderantemente no comércio atacadista; ii. Exclusivamente como centro de distribuição, inclusive de varejista; iii. Com vendas destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, por meio da internet (<i>e-commerce</i>), serviços de telemarketing ou de plataformas eletrônicas em geral. ¹⁸⁷ Ressalta-se que essa autorização sujeita-se à concessão de Regime Especial pelo Diretor da Coordenação da Receita do Estado (CRE).
	Decreto	6.434	2017	Nos termos do artigo 11-A desse decreto, está prevista, mediante a celebração de protocolo, a possibilidade de concessão de crédito presumido ao estabelecimento que operar exclusivamente na modalidade de comércio eletrônico, <i>e-commerce</i> . Essa hipótese diz respeito às operações interestaduais tributadas que destinem mercadorias a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, restando limitada às seguintes condições: i. Sujeição às alíquotas de 7% e de 12%; ii. Importação das mercadorias pelo próprio estabelecimento, sujeitas à alíquota de 4%. ¹⁸⁸

2.13.3.2 Decisões administrativas

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	817.728	2010	De acordo com a Câmara Superior, nos autos do Processo DRT-14-456243/2003, os negócios jurídicos relativos ao comércio de “livro eletrônico” não são onerados por ICMS, protegidos que estão pela imunidade prevista no art. 150, VI, <i>d</i> , da Constituição Federal. ¹⁸⁹

diretrizes do Convênio 190/17, encontrando-se, portanto, no bojo dos benefícios editados sem o respaldo do Confaz, nos termos do Decreto nº 47.394/18.

186 Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?Tipo=RAL&nun=5389&comp=&ano=2013>. Acesso em: 15 ago. 2020.

187 Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102201707339.pdf>. Acesso em: 22 set. 2020.

188 Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102201706434.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020. O decreto dispõe sobre o Programa Paraná Competitivo.

189 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	4101175	2018	De acordo com a Câmara Superior, incide ICMS sobre as operações realizadas por meio de plataforma de comércio eletrônico. ¹⁹⁰
	4020998	2013	De acordo com a Câmara Superior, incide ICMS sobre as operações realizadas por meio de comércio eletrônico. Dessa forma, as empresas administradora e intermediadora são solidárias na hipótese de inadimplimento das correlatas obrigações tributárias. ¹⁹¹
BA	197	2019	De acordo com a Corte, incide ICMS sobre as operações interestaduais com mercadorias comercializadas por meio de comércio eletrônico destinadas a consumidor final não contribuinte localizado no estado da Bahia. ¹⁹²

2.13.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	17.394	2018	A Secretaria de Fazenda entendeu que estão isentas do imposto as operações (o que inclui as importações) realizadas com bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, à exceção das operações destinadas ao consumidor final. ¹⁹³
	16.536	2018	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda, os <i>sítes</i> ou plataformas eletrônicas que comercializam mercadorias digitais são considerados estabelecimentos virtuais, de forma a realizarem saídas internas nas unidades federadas em que estiverem domiciliados ou estabelecidos os adquirentes, nos termos dos artigos 16, IV, e 478-A, ambos do RICMS/SP. ¹⁹⁴
	18.873	2018	A Secretaria de Fazenda entendeu que, ainda que o consumidor final só possa acessar o ambiente virtual dentro da loja física do contribuinte, a venda se opera por comércio eletrônico, devendo o estabelecimento no qual ocorrer a saída da mercadoria emitir a devida nota fiscal de venda, nos termos do artigo 125, inciso I, do RICMS/SP.

190 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020.

191 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020.

192 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/consef/2019%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20juntas/A-0197-02.19.Pdf#search=%22>. Acesso em: 15 ago. 2020. Foram encontradas outras decisões acerca da falta de recolhimento do DIFAL relativamente a operações realizadas por comércio eletrônico: Decisões nº 19/18, nº 221/19 e nº 197/19.

193 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC17394_2018.aspx. Acesso em: 15 ago. 2020. A consulta tem teor semelhante à de número 18.746/18.

194 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16536_2017.aspx. Acesso em: 15 ago. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	13.298	2016	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda, a devolução de mercadoria adquirida por consumidor final não contribuinte de ICMS, por meio de comércio eletrônico, para troca ou devolução em estabelecimento diverso daquele que efetuou a venda, não enseja direito a crédito referente ao imposto debitado sobre a operação de saída original, promovida pelo estabelecimento vendedor. Da mesma forma, a saída da nova mercadoria estará sujeita às regras normais de incidência do ICMS prevista para a operação com o produto envolvido, conforme o regime de apuração adotado pelo contribuinte. ¹⁹⁵
	15.918	2017	De acordo com a Secretaria de Fazenda, nas saídas de mercadorias sujeitas às normas comuns de tributação, o valor do frete cobrado em separado deve ser incluído na base de cálculo do imposto referente à operação e indicado no campo próprio da nota fiscal. Da mesma forma, na aquisição de mercadorias por consumidor final de outro estado, o estabelecimento paulista deverá recolher, além do imposto devido pela saída interestadual da mercadoria, o diferencial de alíquotas (DIFAL), seguindo a regra de partilha entre as unidades federadas de origem e de destino. ¹⁹⁶

2.13.4 Análise dos resultados

Com base na pesquisa sobre comércio eletrônico, verifica-se a edição de atos normativos pelos estados de São Paulo, Minas Gerais,¹⁹⁷ Paraná e Bahia, relacionados à concessão de benefícios fiscais ou à possibilidade de regimes especiais de ICMS especificamente para empresas que realizam comércio eletrônico.

Assim, tal como ocorre com o Decreto nº 62.550/16, editado pelo estado de São Paulo e que trata de estender regime relativo aos centros de distribuição às empresas de *e-commerce*, as quais passam a poder requerer a titularidade de substitutas tributárias nas operações interestaduais, dispensando-se, com isso, o pagamento do ICMS no momento de entrada das mercadorias que comercializam em meio digital em suas dependências no estado de São Paulo.¹⁹⁸

195 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC13298_2016.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020. As Decisões nº 18.577/18 e nº 6.327/15 também versam sobre procedimentos relativos ao recolhimento do ICMS incidente sobre as operações de comércio eletrônico.

196 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC15918_2017.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020. A decisão tem teor semelhante às de números 17.623/18, 17.865/18 e 20.804/19.

197 O benefício concedido pelo estado de Minas Gerais manteve-se válido até 31 de dezembro de 2015, por meio do Decreto nº 46.378/13, sem que, aparentemente, houvesse nova prorrogação.

198 Antes da norma, as empresas de *e-commerce* localizadas em São Paulo tinham de recolher o ICMS-ST quando da aquisição de mercadorias no próprio estado de São Paulo e no momento de revenda dessas mercadorias a outros estados (como substitutos tributários). Com a mudança promovida pela norma, essas empresas ficaram dispensadas do pagamento do ICMS-ST quando da aquisição de suas mercadorias no estado de São Paulo, cabendo tão somente o pagamento desse tributo no momento de saída dos produtos.

No que diz respeito às decisões administrativas relacionadas a comércio eletrônico, tanto o estado de São Paulo como o estado da Bahia foram unânimes quanto à aplicação das regras do tributo estadual às operações realizadas em meio eletrônico, sendo que o estado de São Paulo exarou decisão no sentido de aplicar imunidade às operações envolvendo livros eletrônicos — decisão amplamente retratada no tópico 2.8 deste relatório.

Quanto às respostas às consultas formuladas pelos contribuintes, o Fisco paulista se posicionou diversas vezes acerca da incidência de ICMS sobre as operações comerciais realizadas digitalmente, chegando a equiparar os *sites* ou as plataformas que as realizam a estabelecimentos virtuais e explicitando seu posicionamento conforme o caso concreto de procedimentos vinculados à substituição tributária, à composição da base de cálculo (pelo frete), às novas diretrizes sobre a aplicação do diferencial de alíquota do imposto objeto da Emenda Constitucional nº 87/15 e à isenção das operações realizadas antes da saída final das mercadorias, conforme disposto no Convênio nº 106/17.



2.14 **Jogos eletrônicos**

2.14.1 Sumário executivo

O termo “jogos eletrônicos” pode ser compreendido como sinônimo de “videogames” e “videojogos utilizados por meio de tecnologia de computador” — pessoal, fliperama ou de console (*PlayStation, Xbox e Wii*).¹⁹⁹

Com o desenvolvimento das tecnologias da indústria 4.0, dos *softwares*, dos *hardwares* e das plataformas digitais, a OCDE ressalta que a indústria de produção de entretenimento e informação digital está se tornando cada vez mais onipresente, de modo a serem apresentados novos desafios para fins de imposição fiscal pelos legisladores tributários.²⁰⁰

Em relação ao cenário de regulação tributária dessa tecnologia pelos estados, conforme se demonstrará a seguir, resta percebida uma aplicação uníssona do entendimento de que os estados consistem nos entes competentes para a tributação das operações com os jogos eletrônicos de toda sorte. A concessão de benefícios fiscais acaba, entretanto, por variar conforme os estados.

2.14.2 Considerações iniciais

No que diz respeito aos jogos eletrônicos, a Constituição Federal autoriza a cobrança do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.²⁰¹A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, editada por conta do que trata o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao ICMS, assim dispõe:

199 BRITANNIA. Disponível em: <https://escola.britannica.com.br/artigo/jogo-eletr%C3%B4nico/481214>. Acesso em: 27 maio 2021.

200 OECD. Online computer and video games. *OECD Digital Economy Papers*. Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/232164517856>. Acesso em: 23 set. 2020.

201 Nos moldes do artigo 155, da Constituição Federal: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III. propriedade de veículos automotores”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nesse sentido, convém averiguar o cenário de normas estabelecidas pelos estados e pelo Distrito Federal quanto às operações que envolvem comercialização de jogos eletrônicos.

2.14.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, aplicável aos jogos eletrônicos, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca realizada com base nos termos jogos eletrônicos, “videogame” e videogames, foi possível encontrar o seguinte cenário:

2.14.3.1 Atos normativos

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	181	2015	Esse convênio autoriza as seguintes unidades federadas a concederem redução de base de cálculo com equivalência à tributação em percentual de 5% (cinco por cento) nas operações com <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica: Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz		106	2017	Esse convênio tem como objeto as operações realizadas com bens e mercadorias digitais (como <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados), comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, estabelece isenção do ICMS incidente sobre as operações com bens e mercadorias digitais, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, anteriores à saída destinada ao consumidor final. ²⁰²
	Decisão CAT	4	2017	Conforme a Decisão CAT, incide ICMS nas operações com <i>softwares</i> , programas, aplicativos, arquivos eletrônicos e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados. ²⁰³
	Lei	6.556	1989	Nos termos do artigo 2º dessa lei, são acrescentados itens ao § 5º do artigo 34 da Lei nº 6.374/89, incluindo os jogos eletrônicos de vídeo (videojogo), classificados sob o código 95.04.10.0100. ²⁰⁴ Nesse sentido, é estabelecida a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para o ICMS incidente sobre as operações com os referidos jogos eletrônicos.
	Lei	6.374-34	1989	Essa lei estabelece a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) com relação ao ICMS incidente sobre as operações com os jogos eletrônicos de vídeo (videojogo), classificados sob o código 9504.10.0100. ²⁰⁵

202 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 15 ago. 2020. O Convênio foi internalizado por meio de Decreto nº 39.569/18, do Distrito Federal, e do Decreto nº 53200/16, do Rio Grande do Sul. A Resolução Administrativa nº 8/19, do Maranhão, versa sobre a aplicação da isenção do ICMS sobre as operações com jogos eletrônicos anteriores à saída para o consumidor final. A Portaria CAT nº 24/18 e o Decreto nº 63099/17, ambos de São Paulo, também dispõem sobre as regras do Convênio.

203 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm042017.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2020.

204 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei6556.aspx>. Acesso em: 16 set. 2020.

205 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/texto6374.aspx>. Acesso em: 16 set. 2020. No estado de São Paulo, a alíquota aplicada aos jogos eletrônicos de vídeo (videojogo), classificados no código 9504.10.0100, também é de 25%, nos termos do inciso XV do artigo 55 do correlato RICMS. O estado de Pernambuco também aplica alíquota semelhante aos jogos eletrônicos de vídeo com NCM 9504.10.10, nos termos do Decreto nº 20.734/98, assim como o Espírito Santo, por meio da Lei nº 7.000/01.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SC	Decreto	184	2019	Conforme dispõe o inciso VIII do artigo 1º desse decreto, é estabelecida a incidência de ICMS sobre o seguinte fato gerador: "VIII. A disponibilização de bens digitais, tais como <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias". ²⁰⁶
	Decreto	490	2007	O artigo 1º desse decreto estabelece isenção de ICMS sobre as seguintes operações internas: "LIX. saída de programa para computador, personalizado ou não, excluído seu suporte físico, observado o disposto no § 5º (Lei nº 10.297/96, art. 43)". "§ 5º. O disposto no inciso LIX não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo (<i>video games</i>), independentemente da natureza de seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados". ²⁰⁷
PR	Decreto	12.320	2014	Inclui o item 167 no Anexo I do RICMS, nos seguintes termos: saídas em operações internas e interestaduais de "SOFTWARE", personalizado ou não, inclusive em relação ao suporte material que o contenha. Nota: a isenção prevista neste item não compreende os jogos eletrônicos. ²⁰⁸ Nesse sentido, considerando que o Anexo I enumera as hipóteses/operações citadas no parágrafo único do artigo 4º da norma, as referidas saídas de <i>software</i> restam beneficiadas com isenção de ICMS. ²⁰⁹
AL	Indicação	259	2019	A Indicação nº 259/19 consiste em apelo da Assembleia Legislativa ao governador do estado de Alagoas para que determine a redução da alíquota do ICMS referente aos consoles de jogos eletrônicos do estado de Alagoas. ²¹⁰

206 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=WEpKdOFyemlOK1RqdzNJVzZLT CtOSzZwdlErVXBRd0dhSGY4Vm5mTWVtYz0=&y=RzA1Sm5KM2ExVGFZK2xvOU5aTII4ZjdZWDVDVVIZDAzMIFWVDBNbG1yYz0=>. Acesso em: 15 set. 2020. O Decreto equivale à Lei nº 17.736/19. A Lei nº 10.297/96 vai incorporar o aludido comando.

207 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=bz2SUgrRXInakFQMzRhboXUY2h KWGdXQUVPRlkvTUhMajFIMFJwNIN2Zz0=&y=RzA1Sm5KM2ExVGFZK2xvOU5aTII4ZjdZWDVDVVIZDAzMIFWVDBNbG1yYz0=>. Acesso em: 15 set. 2020.

208 Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Legislacao-Tributaria>. Acesso em: 15 set. 2020.

209 O RICMS do Paraná está disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf>. Acesso em: 26 maio 2021.

210 Disponível em: <https://www.al.al.leg.br/processo-legislativo/materias-legislativas>. Acesso em: 15 set. 2020.

2.14.3.2 *Decisões administrativas*

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	83.128	2002	Conforme o entendimento do TIT, incide ICMS sobre as operações com jogos eletrônicos de vídeos e acessórios de NBM 9504.10.0100. Nesse sentido, o contribuinte foi condenado ao pagamento do imposto por emissão e escrituração de documentos fiscais referentes a operações tributadas com essas mercadorias com erro na aplicação da alíquota. Assim, de acordo com o TIT, a legislação prevê a classificação de jogos eletrônicos e acessórios em NBM genérica sem previsão de subclasses, configurando-se, portanto, o descumprimento do artigo 37 da Lei nº 10.941/2001. ²¹¹
BA	380	2018	ICMS. Prestação de serviço de comunicação. Operações tributáveis consideradas como não tributáveis, "auxílio à lista", "mobile fun", "vas parceiro" e "info pull". Exigência do imposto. Serviços onerosos. De acordo com o entendimento do Conseq, o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza. ²¹²

2.14.3.3 *Respostas às consultas dos contribuintes*

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	4.116	2014	ICMS — Alíquota aplicável para "consoles portáteis". Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda: i. Nas operações ou prestações internas com jogos eletrônicos de vídeo (videojogo), aplica-se a alíquota de 25%, nos termos do artigo 55, inciso XV, do RICMS/2000; ii. Os "consoles portáteis", conhecidos popularmente como "game boys", estão classificados na NBM 9504.90.90, não se aplicando a alíquota de 25% disposta no inciso XV do artigo 55 do RICMS/2000. ²¹³
	4.386	2014	De acordo com o entendimento da Secretaria de Fazenda, as operações de revenda a pessoas físicas de aparelhos de "games" usados e de acessórios também usados podem ser beneficiadas pela redução da base de cálculo prevista no artigo 11, II, b, do Anexo II do RICMS/2000, desde que observados os requisitos estabelecidos nos §§ 1º a 5º do mesmo artigo. Ressalta-se, entretanto, que, para a Secretaria, esse benefício de redução não se estende aos jogos (<i>softwares</i>) usados cujo funcionamento necessita de outro aparelho (a exemplo de CDs, cartuchos etc.), visto não se enquadrarem no conceito de máquina ou aparelho. ²¹⁴

211 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 15 ago. 2020.

212 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/conseq/2013%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0380-13.13.pdf#search=%22>. Acesso em: 15 ago. 2020. A decisão se assemelha às de números 13/13, 358/10, 48/13, 34/14, 306/11, 380/13, 108/10, 218/17, 86/10 e 101/16.

213 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC4116_2014.aspx. Acesso em: 01 set. 2020.

214 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC4386_2014.aspx. Acesso em: 12 ago. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	25	2019	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda, as operações internas e interestaduais com <i>softwares</i> , mesmo que importados, sem suporte físico, encontram-se ao abrigo de isenção, nos termos do Anexo 2 do RICMS/SC, art. 2º, inciso LIX. Quanto à comercialização de jogos eletrônicos, sob qualquer modalidade, a Secretaria opta pela incidência de ICMS.
	40	2016	De acordo com o entendimento da Secretaria de Fazenda, sujeitam-se à incidência do ICMS as operações internas e interestaduais, via <i>download</i> ou fornecimento de chave de acesso, de jogos eletrônicos. Nesse sentido, para a Secretaria, são obrigatórias a instalação e a emissão de documentos fiscais de venda a consumidor final por meio de ECF em operações destinadas a consumidores finais (pessoas físicas) domiciliados no estado de Santa Catarina e realizadas via internet. Contudo, quando se tratar de operação interestadual ou de exportação, a operação deverá ser coberta por nota fiscal eletrônica, sendo facultativa a emissão simultânea do cupom fiscal, conforme prevê o art. 67 do Anexo 9 do RICMS/SC. Assim, desde 01 de janeiro de 2016, as operações com jogos eletrônicos, classificados na NCM 8523.49.90, não estão mais sujeitas a recolhimento do ICMS pelo regime de substituição tributária, nos termos da Lei Complementar nº 123/06 e do Convênio ICMS nº 92, de 20 de agosto de 2015. ²¹⁵

2.14.4 Análise dos resultados

Com base nos resultados encontrados para os jogos eletrônicos, constatou-se que a edição dos Convênios nº 181/15 e nº 106/17 acabou por possibilitar a aplicação pelos estados da redução da base de cálculo, bem como a isenção das saídas anteriores aos consumidores finais para as operações realizadas com os jogos eletrônicos, por qualquer meio.

Por meio da pesquisa com os termos jogos eletrônicos, “videogame” e videojogos, verificou-se que o primeiro convênio foi internalizado pelos estados de São Paulo, Rio Grande do Norte, Bahia, Rio Grande do Sul e Amazonas, e o último pelo Distrito Federal e pelos estados do Rio Grande do Sul e São Paulo, sendo, ainda, referenciado pela Resolução Administrativa nº 8/19, do Maranhão. O estado de Alagoas parece movimentar-se no sentido de conceder benefícios às operações envolvendo os jogos eletrônicos, mas, aparentemente, até agora, sem nada de concreto.

²¹⁵ Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/DocumentoLegalViewer.ashx?i d=83BD0D5D-5DD5-4AB5-9C4E-10F6E37CB82F>. Acesso em: 22 set. 2020. A resposta é semelhante às de números 3/15 e 100/11.

Nesse sentido, observa-se a edição, pelo estado de São Paulo, de normas que versam sobre a incidência do ICMS nas operações comerciais envolvendo os jogos eletrônicos de toda sorte e, mais especificamente, os videojogos, situação em que há especificação de uma alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), percentual também aplicado pelos estados do Espírito Santo e Pernambuco.

Por outro lado, observa-se que Paraná e Santa Catarina, na contramão dos demais estados, embora tenham buscado conceder benefícios às operações envolvendo *software*, trataram, expressamente, de excetuar aquelas específicas em relação aos jogos eletrônicos.

Quanto às decisões administrativas envolvendo os jogos eletrônicos, verificou-se que os estados da Bahia e de São Paulo tiveram posicionamentos semelhantes, no sentido de acatar a incidência de tributação estadual tanto sobre a operação de circulação dos jogos de *video game* e acessórios físicos como sobre os jogos eletrônicos atinentes às operações com *softwares* e configuradas como de “comunicação”.

No que diz respeito às consultas realizadas por contribuintes em relação ao tema, verifica-se que São Paulo aplicou entendimento sobre a incidência da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de circulação de jogos eletrônicos de *video game*, sem extensão correlata aos chamados “consoles portáteis” ou *game boys*, de modo a também dispor sobre a redução da base de cálculo do imposto nas operações de revenda de games usados e de seus aparelhos, mas sem a possibilidade de extensão do referido benefício aos jogos de *software*, por não se configurarem como máquinas ou aparelhos. Por outro lado, o Fisco catarinense se manifestou pela incidência da tributação estadual sobre as operações internas e interestaduais realizadas com jogos eletrônicos, em qualquer modalidade.



2.15 *Software*

2.15.1 Sumário executivo

De forma estrutural, os *softwares* podem ser divididos e descritos da seguinte forma:

- i. Aplicativos: programas que fornecem funcionalidade com foco em uma tarefa específica para usuários finais;
- ii. Sistemas operacionais: inovações que se prestam a promover interface entre um sistema de *hardware* e outros *softwares* de um usuário de forma simultânea, a exemplo do programa de impressão; e
- iii) *Middlewares*: arquétipos intermediários que garantem o funcionamento integrado de outros *softwares*.²¹⁶

Como afirma a literatura, observa-se que o ingresso dos *softwares* no mercado mundial não consiste em novidade. Essa tecnologia é identificada como uma das bases para o desenvolvimento dessa nova conjuntura da economia digital, viabilizando a consolidação de inventos como processamento em nuvem, aplicativos digitais, entre outros, abordados ou não no presente relatório.²¹⁷

Considerando que os *softwares* estão presentes nos demais setores da economia digital, a OCDE identifica desafios para fins de delimitação do que se tem como “indústria do *software*”, com a construção de métricas específicas destinadas a essa tecnologia e, conseqüentemente, para sua adequada tributação.²¹⁸

No Brasil, apesar do tempo de ingresso dessa tecnologia no mercado nacional e de sua definição já estar prevista no âmbito da legislação federal (artigo 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998),²¹⁹ no contexto da tributação é possível observar a atual configuração de um cenário de dificuldades quanto ao seu apropriado enquadramento fiscal como mercadoria ou serviço, conforme se passa a demonstrar.

216 LIPPOLDT, Douglas C.; STRYSZOWSKI, Piotr. *Innovation in the software sector*. Paris: OCDE Publishing, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264076761-en>. Acesso em: 28 maio 2021.

217 Os aplicativos são objetos de outros itens neste relatório, quais sejam, o item 2.1, referente à regulação tributária do transporte por aplicativo, e o item 2.10, que trata especificamente da regulação tributária dos aplicativos. Da mesma forma, a computação na nuvem é objeto de um item específico do relatório (2.5).

218 *Ibidem*.

219 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em: 23 set. 2020.

2.15.2 Considerações iniciais

O legislador federal cuidou de elaborar a definição de *software*, por meio do artigo 1º da Lei nº 9.609/98, 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, 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.²²⁰

Nesse sentido, no que diz respeito à legislação de natureza tributária, a Constituição Federal estabelece a competência dos estados e do Distrito Federal para a cobrança do ICMS, nos termos do artigo 155, inciso II, *in verbis*: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.²²¹ No que diz respeito à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, instituída por força do que dispõe o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, verifica-se, nos termos do artigo 2º:

Art. 2º. O imposto incide sobre: I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

A tributação envolvendo os *softwares* suscitou vários debates antes mesmo dos anos 2000. Antes da virada do Milênio e da edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, havia o entendimento, ratificado à época pelo Supremo Tribunal Federal, de que poderia haver duas sistemáticas tributárias distintas em relação aos *softwares*.²²²

220 Ibidem.

221 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

222 Veja, de forma ampla, sobre a temática da economia digital e a evolução regulatória do *software* em: FOSSATI, Gustavo. *Constituição tributária comentada*. São Paulo: RT, 2020. p. 284ss.

Em um breve resumo, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 176.626,²²³ decidiu que o ICMS somente poderia incidir sobre a venda de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo. Na ocasião, a Corte Suprema entendeu que apenas o *software* de prateleira materializava o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituindo, assim, mercadoria posta no comércio. Por outro lado, o *software* customizado, produzido sob encomenda, representava um bem incorpóreo, não se equiparando a uma mercadoria. Nesse caso, o programa de computador seria objeto de licenciamento ou cessão de direito de uso, sendo tributado pelo ISS.

Em 2010, foi julgada a Medida Cautelar na ADI nº 1.945,²²⁴ momento em que se avaliou a constitucionalidade de uma lei editada pelo estado de Mato Grosso que previa regra de incidência do ICMS sobre operações com programas de computador, realizadas por transferência eletrônica de dados. Na ocasião, decidiu-se que seria possível incidir imposto sobre a aquisição de *software* via *download*, sendo irrelevante a existência ou não de um bem corpóreo ou uma mercadoria em sentido estrito. O fundamento maior utilizado para justificar a legitimidade da incidência foi a necessidade de se adaptar o Direito a situações novas, notadamente aquelas trazidas pela evolução tecnológica. Na prática, a transferência do *software* de prateleira continuava existindo, mas agora de forma eletrônica, por meio de estabelecimentos virtuais, dispensando-se o CD ou o disquete como suporte físico para o programa ou para a música.

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, que trouxe a nova regulação nacional para o ISS, criou-se uma nova lista de serviços, com um item inteiro voltado a “serviços de informática e congêneres”. Entre esses serviços, há menção expressa a “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” (item 1.05). Isso trouxe um significado muito claro para o debate: a competência tributária sobre programas de computador foi avocada para o legislador municipal, e os licenciamentos de programas de computador passaram a sofrer a incidência do ISS.

No final de 2015, foi publicado o Convênio ICMS nº 181, autorizando 19 estados da federação a conceder redução da base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e

223 Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.98.

224 Red. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010.

congêneres. A autorização para a redução na base de cálculo do ICMS possibilitou que a carga tributária correspondesse ao percentual mínimo de 5% do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que fossem ou pudessem ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por transferência eletrônica de dados.

Observe-se que, por meio desse Convênio, os estados partem da premissa de que a tributação das operações com bens digitais pelo ICMS sempre foi possível, antes mesmo de sua edição. Isso porque o Convênio não veio para instituir tributação, mas, sim, para implementar um benefício fiscal sobre uma tributação preexistente.

No final de 2016, os municípios conseguiram articular-se no Congresso Nacional e obtiveram a aprovação da Lei Complementar nº 157/2016, que acrescentou à lista anexa da LC nº 116/2003 os serviços de computação em nuvem e de *streaming*. Com isso, os municípios garantiram a receita da tributação de uma importante fatia do mercado da economia digital, por meio do ISS.

Em 2017, foi aprovado, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o Convênio ICMS nº 106/2017, com a intenção precípua de não deixar mais dúvidas acerca da incidência ampla e abrangente do ICMS nas operações com bens digitais. Esse Convênio disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, concedendo isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Fica claro que a pretensão dos estados é de assegurar a manutenção da receita da tributação sobre supostas operações de “circulação de mercadorias” no âmbito digital.

Em 2021, o Pleno do STF finalizou o julgamento sobre a tributação incidente sobre o *software*, na perspectiva do consumo, decidindo pela incidência apenas do ISS sobre as operações que o envolvam.²²⁵ A Corte entendeu que a distinção tradicional, até então realizada, entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não seria mais adequada e suficiente para se definir a competência tributária sobre as operações que o contenham. Assim, o STF afastou a tradicional dicotomia entre a obrigação de dar e de fazer, ratificando novos critérios para abordar os contratos tidos como complexos ou híbridos.

225 ADI 5.659/Minas Gerais, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 24.02.2021.

Asseverou que o legislador complementar é competente para dirimir conflitos de competência tributária, inclusive em questões que envolvem a tributação de *software*, afastando o aparente conflito entre o ISS e o ICMS na Lei Complementar nº 116/03, mais precisamente ao prever, no item 1.05 da lista de serviços tributáveis, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. Além disso, o uso de programa de computador é objeto de contrato de licença, conforme previsto na Lei nº 9.609/98.

Ao final, atribuiu, aos dispositivos das leis em análise, interpretação em consonância com a Constituição Federal, excluindo-se, das hipóteses de incidência do ICMS, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, da forma prevista no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.²²⁶

2.15.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS, aplicável ao *software*, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara

226 Acórdão: “Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar parcialmente prejudicada a ação e, quanto à parte subsistente, julgá-la procedente para dar ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques, nos termos da ata do julgamento. Ademais, acordam os Ministros em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com *softwares* em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão”.

Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio da busca realizada com base no termo *software*, foi possível encontrar o seguinte cenário:

2.15.3.1 *Atos normativos*

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Confaz	Convênio	106	2017	O Convênio tem como objeto as operações realizadas com bens e mercadorias digitais (como <i>softwares</i> , programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados) comercializados por meio de transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, estabelece isenção do ICMS sobre as operações com os bens e mercadorias digitais, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, anteriores à saída para o consumidor final. ²²⁷
	Convênio	181	2015	O Convênio autoriza os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de modo que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação. Essa medida alcança as operações realizadas com <i>softwares</i> , 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 transferência eletrônica de dados. ²²⁸
	Convênio	84	1996	Esse convênio autoriza os estados e o Distrito Federal a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações com programas para computadores, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD-Rom), de modo que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento). ²²⁹

227 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 12 set. 2020. O Decreto nº 17572/17, do Piauí, internaliza o convênio. O Decreto nº 37.764/17, da Paraíba também. O Decreto nº 53.200/16, do Rio Grande do Sul, tem conteúdo equivalente ao Convênio. O Distrito Federal, com o de número 39.569/18.

228 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 12 set. 2020. O Convênio é internalizado pelo Rio Grande do Norte por meio do Decreto nº 25.893/16. Quanto a São Paulo, o Decreto nº 61.791/16 cuida das diretrizes do Convênio. Na Bahia, a internalização se deu pelo Decreto nº 18.406/18. O Decreto nº 16.149/16, do Piauí, internaliza o Convênio. O Decreto nº 53121/16, do Rio Grande do Sul, tem conteúdo equivalente ao Convênio.

229 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV084_96. Acesso em: 23 set. 2020.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
SP	Portaria CAT	24	2018	<p>Essa portaria dispõe sobre as operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, em seu artigo 1º, estabelece a observância de suas diretrizes quanto às operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no estado de São Paulo. Já o parágrafo único do artigo 1º estabelece que, para fins do disposto na portaria, consideram-se bens e mercadorias digitais todos aqueles itens não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como aqueles postos à venda em meios físicos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>softwares</i>, 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 <i>download</i> ou em nuvem; 2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (<i>download</i>), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.²³⁰
SP	Decisão CAT	4	2017	<p>Da forma como a decisão dispõe, o Governo do Estado de São Paulo entende que: 1. Em relação aos <i>softwares</i>, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) <i>softwares</i> desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que são produzidos especialmente para atender às especificidades do contratante; e (ii) <i>softwares</i> prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire. Com base nessa diferenciação, o estado de São Paulo conclui o seguinte: i. Apenas o desenvolvimento de <i>software</i> sob encomenda, ou seja, os programas de computador elaborados de forma personalizada, sujeita-se a ISS; ii. A ausência de personalização insere o <i>software</i> em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil e, portanto, sujeitando-o à incidência de ICMS.²³¹</p>

230 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat242018.aspx>. Acesso em: 12 set. 2020.

231 Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm042017.aspx>. Acesso em: 12 set. 2020.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
RS	Decreto	41.507	2002	Esse decreto modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Nesse sentido, conforme a Alteração nº 1.272, trazida pelo Decreto, está prevista a inclusão do inciso XVI no artigo 11 do RICMS, da seguinte forma: XVI. saídas de CDs que acompanhem jornais, periódicos e livros, contendo <i>softwares</i> em relação aos quais seja possível fazer <i>download</i> gratuito pela internet. ²³² Nesse sentido, verifica-se isenção do ICMS sobre as referidas operações.
RJ	Decreto	23.109	1997	Esse decreto estabelece o seguinte: "Artigo 1º. A base de cálculo do ICMS na operação interna com programa para computador (<i>software</i>) não personalizado, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD-ROM), fica reduzida, de forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 7% (sete por cento). § 1º. Entende-se por programa para computador não personalizado aquele destinado a comercialização ou industrialização. § 2º. Na hipótese de a mercadoria mencionada neste artigo ser tributada com alíquota superior a 7% (sete por cento), será exigida a anulação proporcional do crédito, nos termos do inciso V do artigo 37 da Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, por ocasião da entrada. Art. 2º. Fica isenta do ICMS a operação realizada com programa de computador personalizado e elaborado por encomenda do usuário." ²³³
TO	Lei	1.287	2001	Essa lei inclui o seguinte inciso no artigo 22 do Código Tributário do Estado do Tocantins, que trata da base de cálculo do ICMS: "XII. nas operações realizadas com programa para computador (<i>software</i>) não personalizado, o dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar), observado o disposto no §6º deste artigo". *O inciso XII foi acrescentado pela Lei nº 1.691, de 7 junho de 2006. ²³⁴

232 Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=110071&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=41507>. Acesso em: 22 set. 2020. O regulamento do ICMS foi aprovado pelo Decreto nº 37.699/97. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>. Acesso em: 19 maio 2021.

233 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/Decretos-Tributaria?datasource=UCMServer%23dDocName%3A80708&_adf.ctrl-state=owepqwpr_24&_afLoop=19084094890065154&_afWindowMode=0&_afWindowId=null. Acesso em: 12 set. 2020. O Convênio nº 89/96, no qual se baseia a norma para estabelecer a isenção do parágrafo 2º, foi revogado.

234 Disponível em: https://www.al.to.leg.br/arquivos/lei_1287-2001_51284.PDF. Acesso em: 12 set. 2020. O Código Tributário do Estado do Tocantins (Lei nº 1.287/01) está disponível em: https://www.al.to.leg.br/arquivos/lei_1287-2001_51284.PDF. Acesso em: 19 maio 2021.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
PA	Decreto	899	2008	Esse decreto acrescenta dispositivos ao Regulamento do ICMS, incluindo o artigo 221 e os incisos, a saber: "Nas operações internas com os produtos de informática e automação abaixo relacionados, fica reduzida a base de cálculo do ICMS, no percentual de 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), de forma que a carga tributária resulte em 7% (sete por cento): (...) X. suportes ópticos gravados para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem (<i>software</i>), código 8523.40.22; XI. outros suportes ópticos gravados para a reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem (<i>software</i>), código 8523.40.29. ²³⁵
		261	2007	Esse decreto constante na base de dados da Secretaria de Fazenda acrescenta dispositivos ao Regulamento do ICMS, inserindo o art. 77-S e incisos ao Anexo II do RICMS, nos seguintes termos: "Art. 77-S. As operações internas com os produtos abaixo relacionados, para uso exclusivo por pessoas portadoras de deficiência, nas modalidades indicadas: (Convênio ICMS nº 55/98). (...) V. produtos destinados a pessoa portadora de deficiência visual: j) equipamento sintetizador para reprodução, em voz de sinais gerados por microcomputadores, permitindo a leitura de dados de arquivos, de uso interno ou externo, com padrão de protocolo SSIL de interface com ' <i>softwares</i> ' leitores de tela, classificação NBM/SH, código 8471.80.90". ²³⁶
PE	Decreto	44.650	2017	Esse decreto regulamenta a Lei nº 15.730/16, que dispõe sobre o ICMS. Nesse sentido, nos termos de seu artigo 30, concede o benefício de isenção do imposto nas hipóteses elencadas no Anexo 7 dessa norma. Assim, uma das operações e prestações beneficiadas com a isenção do ICMS consiste na seguinte operação prevista pelo artigo 60 do Anexo 7: operação de saída interna de programa de computador (<i>software</i>) não personalizado, destinado a uma empresa que desenvolva o mencionado programa ou a uma prestadora de serviços de informática, observadas as disposições, as condições e os requisitos da Lei nº 12.234, de 26 de junho de 2002.

235 Disponível em: http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei899_2008_86258.pdf. Acesso em: 12 set. 2020. O Regulamento do ICMS do Estado do Pará foi aprovado pelo Decreto nº 4.676/01.

236 Apesar de o referido Decreto constar na base de dados da Secretaria de Fazenda, a disposição por ele trazida (artigo 77-S) não foi encontrada na versão do Regulamento do ICMS também disponibilizada pela Secretaria na sua base de dados. Disponível em: http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei2612007_57897.pdf. Acesso em: 12 set. 2020.

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
PE	Decreto	44.650	2017	Em relação a <i>software</i> , a norma traz o que dispõe o artigo 324, nas seguintes termos: “Para efeito do cálculo do imposto antecipado, não se aplica a margem de valor agregado de que trata o item 1 da alínea <i>d</i> do inciso II do artigo 29, da Lei nº 15.730, de 2016, ²³⁷ nas seguintes hipóteses: Inciso II. Aquisição de programa de computador (<i>software</i>) não personalizado”. Da mesma forma, dispõe no artigo 325: “Na hipótese de antecipação tributária relativa a programa de computador (<i>software</i>) não personalizado, destinado à comercialização, o valor do imposto antecipado está limitado ao montante resultante da aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre a correspondente base de cálculo”. ²³⁸
	Lei	16.676	2019	O artigo 3º dessa lei estabelece alterações na Lei nº 12.234/02, que dispõe sobre a concessão de benefícios fiscais nas saídas de programa de computador (<i>software</i>) não personalizado. Para tanto, o artigo 1º da referida norma passa a vigorar com as seguintes modificações: “Art. 1º. I – a) 1. 16% (dezesesseis por cento) do valor da operação, no período de 1º de julho de 2002 a 31 de dezembro de 2015; e (NR); II. 17% (dezesete por cento), no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2022; e (NR)”. ²³⁹
BA	Decreto	4.316	1995	O artigo 2º desse decreto estabelece que, nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial fica autorizado a lançar crédito do ICMS nos seguintes percentuais do valor do imposto destacado: 90% (noventa por cento) nas operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2023. Ressalta-se que essa autorização fica condicionada à aplicação nos produtos correlatos dos componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no <i>caput</i> do artigo 1º, dessa norma. Assim, para efeitos do referido artigo, fica estabelecido que o “ <i>mouse</i> ”, a “ <i>web cam</i> ”, o microfone, a caixa de som, o teclado, o programa de computador (<i>software</i>) e o monitor de vídeo ou receptor de televisão de até 27,5 polegadas (classificados na posição NCM 8528) serão considerados componentes do equipamento de informática que integram a operação de saída. ²⁴⁰

237 A título de ilustração, trazem-se as disposições do mencionado artigo: “Art. 29. A base de cálculo do imposto antecipado previsto no art. 28 é: (...) II. quando o referido imposto for recolhido pelo próprio contribuinte, a critério do Fisco, por meio de decreto do Poder Executivo: (...) d) tratando-se de entrada interestadual: 1. o valor obtido nos termos do inciso XI do art. 12, acrescido, quando for o caso, da margem de valor agregado de que trata o item 3 da alínea “c” do inciso I”. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm#art29. Acesso em: 26 maio 2021.

238 Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/44650/Texto/Dec44650_2017.htm. Acesso em: 12 set. 2020. O benefício foi reinstituído pelo Decreto nº 46.957/18, nos termos do Convênio nº 190/17.

239 Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2019/Lei16676_2019.htm. Acesso em: 12 set. 2020.

240 Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1995_4316.pdf#search=%22. Acesso em: 12 set. 2020.

2.15.3.2 Decisões administrativas

i. Incidência de ICMS sobre as operações com *software* de prateleira

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
BA	161	2019	ICMS. Operações com <i>software</i> de prateleira. Conforme o entendimento do Conseqf, a compra e a venda de programa antivírus, comercializados indistintamente a qualquer cliente interessado, caracterizam-se como uma operação de circulação de mercadoria sujeita à tributação do imposto estadual. Nesse contexto, e considerando que a operação descrita pela consulente se caracteriza efetivamente como uma compra e venda de programa antivírus, comercializado indistintamente a qualquer cliente interessado (o que confere ao produto a condição de mercadoria), haverá tributação do ICMS em tal operação, independentemente de o programa ser disponibilizado mediante senha específica enviada para autenticação no portal do fabricante, e não através de meio magnético ou ótico (CD ou DVD). No entanto, o Conseqf ressalta que as operações internas com os denominados “ <i>softwares</i> de prateleira” são alcançadas pela redução da base de cálculo do imposto, na forma prevista no art. 268, inciso X, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), de modo que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento). Dessa forma, para o Conselho, ao calcular a antecipação parcial incidente na aquisição interestadual dos citados produtos, a consulente deverá considerar a redução referida, conforme disciplina contida no § 3º do mesmo artigo. Assim, como as aquisições em questão foram feitas pela consulente na condição de usuária final, sobre tais aquisições incidirá o ICMS diferencial de alíquota, com a aplicação da alíquota de 7%, sem direito a crédito, já que, nas aquisições em questão, não houve incidência de impostos, conforme consta nos referidos documentos, inclusive no campo “Dados Iniciais — Informações Complementares”. ²⁴¹
PE	12	2017	ICMS. Operações Interestaduais com <i>Softwares</i> Personalizados Destinadas a Consumidores Finais não Contribuintes. Inexistência de Benefício Fiscal de Redução de Alíquota ou Base de Cálculo. Conforme decisão do TAT, inexistente benefício fiscal de ICMS para as operações realizadas pelo contribuinte, de modo que as alíquotas aplicáveis são as genéricas — nos períodos fiscalizados, de 17% para saídas internas e de 12% para saídas interestaduais com destino a contribuintes do ICMS. Para o TAT, o contribuinte está atrelado à ideia de carga tributária líquida de 1% nas operações com <i>software</i> de prateleira. E, diante do crédito presumido de 11% nas operações interestaduais, fez incidir em suas operações a alíquota de 12%, aplicável às vendas para outros contribuintes do ICMS, mesmo remetendo mercadorias a não contribuintes do imposto. Assim, para o Tribunal, nas operações interestaduais com destino a não contribuintes do ICMS, a alíquota vigente à época dos fatos geradores era a interna, conforme previsão constitucional anteriormente veiculada no art. 155, § 2º, VII. ²⁴²

²⁴¹ Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/conseqf/2019%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0161-11.19.pdf#search=%22>. Acesso em: 11 set. 2020. A Decisão nº 115/2018 é no mesmo sentido da colacionada, assim como a Decisão nº 02489/12, editada pelo Fisco de Goiás.

²⁴² Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%BDrd%C3%A3o%20C2%AA%20TJ%20%20012_2017\(11\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%BDrd%C3%A3o%20C2%AA%20TJ%20%20012_2017(11).pdf). Acesso em: 11 set. 2020.

ii. Incidência de ICMS sobre a comercialização de *software*

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
BA	175	2018	Conforme prevê o Conseqf, os periféricos/equipamentos de informática, como "mouse", "web cam", microfone, caixa de som, teclado, programa de computador (<i>software</i>) e monitor de vídeo ou receptor de televisão de até 27,5 polegadas classificados na posição NCM 8528, adquiridas para revenda, somente gozam do benefício previsto no art. 1º do Decreto nº 4.316/95 se integrarem o equipamento na operação de saída. Caso essas mercadorias sejam revendidas da mesma forma que foram adquiridas, não gozam de qualquer benefício fiscal. ²⁴³ O benefício do mencionado dispositivo corresponde à possibilidade de diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS incidente sobre o recebimento das aludidas mercadorias do exterior.
GO	01737/04	2012	Conforme o entendimento da Corte, incide ICMS sobre a comercialização de <i>softwares</i> . ²⁴⁴
SP	4078465	2016	Conforme o entendimento da Corte, o <i>software</i> , quando é parte integrante do <i>hardware</i> , é tributado pelo ICMS. ²⁴⁵
SP	9026578	2001	ICMS. Infração remanescente: Item i.1 do Auto de Infração: Falta de Pagamento do Imposto por Emissão e Escrituração de Documentos Fiscais, referentes a Operações com Erro na Determinação da Base de Cálculo, decorreria da Não Inclusão de Valor correspondente ao Software na Saída de Equipamento de seu Fornecimento. Descumprimento do artigo 37 da lei 10.941/2001 ²⁴⁶ .

iii. Incide ISS sobre licenciamento/cessão de uso de *software*

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
RJ	16.624	2018	Conforme dispõe a Corte, os serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres são tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), pelo item LXXIX, quando regidos pela Lei Complementar nº 56/1987, e pelo item 3.04, quando sob a regência da Lei Complementar nº 116/2003. ²⁴⁷

²⁴³ Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/conseqf/2019%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0161-11.19.pdf#search=%22>. Acesso em: 11 set. 2020. A Decisão nº 218/2017 é no mesmo sentido da colacionada.

²⁴⁴ Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/Cat/PautaJulgamento/consulta/000AppBehind.asp>. Acesso em: 11 set. 2020.

²⁴⁵ Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 11 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 208626/06 e 4082072/16.

²⁴⁶ Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 11 set. 2020. As Decisões de números 592159, 862751, 415863, 504400, 545810, 11310, 239238, 245087 e 110151 são no mesmo sentido da colacionada.

²⁴⁷ Disponível em: http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2018/Acordao_CCM_16624.pdf. Acesso em: 11 set. 2020. As Decisões 12.423, 8.896, 7.586, 7.134 e 8.230, editadas

- iv. Incide ICMS sobre o desenvolvimento de *software* atrelado a contrato de prestação de serviço de locação. Não incide ICMS sobre desenvolvimento customizado de *software*.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
RJ	16.811	2019	Conforme dispõe a Corte, não incide ICMS sobre o desenvolvimento customizado de <i>software</i> . ²⁴⁸
RJ	7.503	2002	Conforme o entendimento do Conselho de Contribuintes, incide ISS sobre o desenvolvimento de <i>software</i> atrelado a contrato principal. Já quanto ao serviço de desenvolvimento de programas de informática preexistentes, considerando que as referidas cláusulas englobam obrigação acessória à principal de obra de construção civil, que, no presente caso, é a instalação e a operacionalização de sistemas de telecomunicação, incide sobre ele ICMS. E a alíquota aplicável é de 3%, nos termos do art. 62 do Decreto nº 10.514/91, e do art. 33, II, da Lei nº 691/84, conforme a redação dada pela Lei nº 1.513/89. ²⁴⁹
MG	21.436	2014	Conforme o entendimento do Conselho de Contribuintes, incide ICMS sobre o desenvolvimento de <i>software</i> vinculado à locação de aparelhos. ²⁵⁰

2.15.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	152	2016	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, ops <i>softwares</i> produzidos em larga escala e destinados à atualização e/ou à ampliação de funcionalidades em máquinas e equipamentos, quando oferecidos no mercado aos interessados em geral, ainda que sejam entregues aos compradores via <i>download</i> , são considerados mercadorias, sujeitando-se à incidência do ICMS e, conseqüentemente, à legislação tributária relativa a esse imposto e aos deveres instrumentais a ele pertinentes. ²⁵¹

pelo Rio de Janeiro, também são no mesmo sentido, assim como as Decisões nº 96/13, editada pelo Fisco baiano, e nº 9052639/01 e nº 4068138/15, ambas editadas pelo Fisco paulista.

- 248 Disponível em: http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2019/Acordao_CCM_16811.pdf. Acesso em: 11 set. 2020. A Decisão nº 16.675/19 também trata da incidência de ISS sobre a customização de programas de computador.
- 249 Disponível em: http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2002/Acordao_CCM_7503.pdf. Acesso em: 11 set. 2020. As Decisões de números 12.423, 8.896, 7.586, 7.134 e 8.230 são no mesmo sentido.
- 250 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sif/sifweb/w ww2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/21436143.pdf. Acesso em: 11 set. 2020. A Decisão nº 4.058 é no mesmo sentido da acima colacionada.
- 251 Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con_16_152.htm. Acesso em: 12 set. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SC	3	2015	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina: i. Embora as operações com bens imateriais encontrem-se no âmbito de incidência do ICMS, como operações com <i>software</i> , via <i>download</i> , as operações internas de comercialização de <i>software</i> , sem suporte físico, encontram-se ao abrigo de isenção, nos termos do Anexo 2 do RICMS/SC, art. 2º, inciso LIX; ii. Por consequência, são também isentas do ICMS as operações de importação de <i>software</i> , via <i>download</i> , originárias de países signatários de tratados de que participe o Brasil e que contenham cláusula de reciprocidade de tratamento tributário; iii. É tributada a operação de importação ou comercialização, sob qualquer modalidade, de jogos eletrônicos. ²⁵²
	64	1995	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, não incide ICMS sobre programas de computador, os quais exprimem o resultado de atividade intelectual, configurando bem imaterial, e não mercadoria, sujeitando-se à incidência de ISS. ²⁵³
GO	904	2013	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de Goiás, incide ICMS sobre o <i>software</i> de prateleira. Assim, somente estão sujeitos à incidência do ICMS os <i>softwares</i> produzidos em série e comercializados no varejo, sem qualquer especificação (programa de computador de prateleira), que tenham um suporte físico (CD ou DVD, por exemplo), caracterizando-se como mercadorias, conforme disposto no art. 12, inciso II, alínea <i>a</i> , da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Dessa maneira, entende-se que o exemplar de programa de computador, produzido em série e comercializado no varejo, o chamado " <i>software</i> de prateleira", adquirido pela consulente por meio de <i>download</i> , diretamente no <i>site</i> do fornecedor, não se enquadra no conceito de mercadoria, nos termos da legislação transcrita e do entendimento doutrinário acerca da matéria. ²⁵⁴
GO	472	2012	Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de Goiás, não incide ICMS sobre <i>download</i> de <i>software</i> de prateleira. Assim, reconhece-se que a operação de importação de <i>software</i> não personalizado, realizada pela consulente por meio de transmissão eletrônica (<i>download</i>), diretamente no <i>site</i> do fornecedor, através da Rede Mundial de Computadores (Internet), não se sujeita à incidência de ICMS, por não se tratar de uma operação relativa à circulação de mercadoria, visto que o objeto da operação não se enquadra no conceito de mercadoria previsto no art. 12, inciso II, alínea <i>a</i> , da Lei nº 11.651/91 (CTE). ²⁵⁵

252 Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=T240Q1dMZnpsMFA5RkhyWWW_aYIR4bXBmZXRVRVA5TTRyYkF4Y01lam1vSTO=&y=TGJKQXlwZIAzkbVxbDJ5K243VzMxZz09. Acesso em: 12 set. 2020. A questão da reciprocidade e da isenção da importação de *softwares* de países com reciprocidade também é objeto da Decisão nº 100/11.

253 Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=c0s1NEhXSytuU3gORgdKtKJOROtF_TUNnNzZ3SmIRWnIBbEswcWtWT3BLWTO=&y=TGJKQXlwZIAzkbVxbDJ5K243VzMxZz09. Acesso em: 12 set. 2020. Verifica-se que Santa Catarina mudou seu entendimento, considerando que o Fisco se manifestou no sentido de incidir ICMS sobre *software* de prateleira por meio da Resposta nº 152/16.

254 Disponível em: http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/perguntaresposta/parecer_popup.php?cod_problema=1005. Acesso em: 12 set. 2020.

255 Disponível em: http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/perguntaresposta/parecer_popup.php?cod_problema=140. Acesso em: 12 set. 2020.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	TEMA
SP	19.783	2019	<i>Download</i> de programa para computador ou operação de comercialização por transferência eletrônica têm incidência de ICMS. ICMS — Obrigações acessórias — <i>Software</i> vendido ou disponibilizado por transferência eletrônica de dados — Venda para consumidores finais estabelecidos dentro e fora do território paulista. Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de São Paulo, a pessoa jurídica detentora de <i>site</i> ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final (cláusula quarta do Convênio ICMS nº 106/2017). Dessa forma, as vendas internas de <i>software</i> a consumidor final estabelecido em São Paulo estão abarcadas pela redução da base de cálculo prevista no artigo 73, Anexo II, do RICMS/2000, de modo que a carga tributária resulte em percentual de 5% (cinco por cento). ²⁵⁶
SP	10.482	2016	Incidência de ICMS sobre a comercialização de <i>software</i> de prateleira sob qualquer forma, e a carga tributária deve resultar em 5%. ICMS — <i>Softwares</i> — Comercialização por meio de <i>download</i> — Incidência — Redução da base de cálculo — Documento fiscal. Conforme o entendimento da Secretaria de Fazenda de São Paulo, a comercialização de <i>software</i> padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, seja por mídia física, seja por transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>), está sujeita à incidência do ICMS, inclusive no que se refere ao valor cobrado por licença ou cessão de uso. Nesse sentido: i. Nas operações com <i>software</i> , a base de cálculo do imposto é reduzida, de modo que a carga tributária corresponda a 5% (artigo 73 do Anexo II do RICMS/2000 e Convênio ICMS nº 181/2015); ii. O ICMS incidente sobre o <i>software</i> comercializado por meio de transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>) não será exigido até que a legislação defina qual local será considerado o de ocorrência do fato gerador, para se determinar o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto; iii. Enquanto não houver definição do local de ocorrência do fato gerador pela legislação competente, não será exigida, pelo estado de São Paulo, a emissão de documentos fiscais relativos às operações com <i>software</i> por meio de transferência eletrônica de dados (<i>download</i> ou <i>streaming</i>). ²⁵⁷

²⁵⁶ Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19783_2019.aspx. Acesso em: 12 set. 2020. As Respostas 4.752/15, 5.282/15, 18.241/18, 4.441/14, 8.714, 15.093/17, 10.382/16, 2.204/13, 13.194/16 e 3.758/14 assemelham-se à colacionada. O estado do Alagoas também editou resposta no sentido de incidir ICMS sobre a comercialização de *software* por transferência eletrônica a consumidor final não contribuinte (Resposta nº 88/18).

²⁵⁷ Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC10482_2016.aspx. Acesso em: 12 set. 2020. As Respostas 6.436, 8.740, 7.651, 8.741, 8.714, 5.805, 5.032, 18.151/18, 19.099/19 e 17.846/08 assemelham-se à colacionada. O estado de Minas Gerais editou resposta no sentido de aceitar a incidência de ICMS sobre a comercialização de *software* de prateleira (Decisão nº 79/14).

2.15.4 Análise dos resultados

No que diz respeito às normas encontradas que versam sobre *softwares*, verificou-se a edição, pelo Confaz, dos Convênios nº 106/17, nº 181/15 e nº 84/96, que dispõem acerca da isenção das operações com *softwares* em relação às operações realizadas anteriormente ao destino final, ou acerca da possibilidade de se reduzir a base de cálculo do ICMS incidente sobre essas operações com equivalência à alíquota de 5% ou 7% do imposto — essa última aplicável às operações realizadas com programas para computadores, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD-Rom).

Quanto à redução equivalente a 5%, estão autorizados os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. Quanto à redução equivalente a 7%, todos os estados e o Distrito Federal estão autorizados. Nesse sentido, observa-se que o estado de São Paulo editou Portaria e Decisão CAT definindo o enquadramento das aludidas operações com relação aos *softwares* de prateleira comercializados por meio de nuvem ou *download*. O Rio de Janeiro, por sua vez, editou apenas norma atinente aos *softwares* em meio magnético ou ótico, assim como o Pará, ambos tratando da redução da base de cálculo com equivalência ao percentual de 7%.

Além dos aludidos benefícios, os estados do Pará e de Pernambuco dispuseram sobre procedimentos de antecipação do recolhimento do tributo incidente sobre operações envolvendo *software*, enquanto Tocantins estabeleceu a cobrança consubstanciada no valor cobrado sobre o suporte físico. Os estados de Pernambuco e Bahia trataram de percentuais específicos de créditos presumidos a serem usufruídos nas operações envolvendo a saída de *softwares*. O Rio Grande do Sul, por sua vez, isentou o ICMS incidente sobre saídas de CDs que acompanhem jornais, periódicos e livros, contendo *softwares* sujeitos a *download* gratuito pela internet.

Com base nas decisões administrativas editadas em relação a *software*, verificou-se o seguinte: i. na tributação incidente sobre a comercialização de *software* de prateleira, Bahia e Pernambuco se manifestaram no sentido de incidir ICMS sobre as aludidas operações. Com relação às demandas envolvendo a comercialização de *software* individualizado ou parte integrante de aparelho tido como principal, Bahia, Goiás e São Paulo decidiram pela incidência de ICMS sobre as aludidas operações.

Já com relação ao licenciamento/cessão de uso de *software*, o Rio de Janeiro exarou entendimento no sentido de incidir o ICMS. Da mesma forma, em relação ao desenvolvimento de *software* atrelado a contrato de prestação de serviço de locação, Minas Gerais decidiu pela incidência de ICMS e, com relação ao desenvolvimento customizado de *software* puro ou atrelado a contrato principal, o Fisco carioca decidiu pela não incidência do tributo estadual, mas, sim, do tributo municipal.

Quanto às Respostas às Consultas formuladas pelos contribuintes acerca do tema, os Fiscos estaduais editaram entendimentos diferenciados ao longo do tempo, sendo que Santa Catarina, em 1995, entendeu pela não incidência do ICMS sobre os programas de computador, alterando, todavia, com o tempo, seu posicionamento. Assim, em 2016, manifestou-se pela incidência de ICMS sobre *software* de prateleira. Goiás, igualmente, em 2012, editou resposta no sentido de não incidir ICMS sobre *software* de prateleira, mudando seu entendimento no ano seguinte. São Paulo, por sua vez, editou, em 2016, resposta no sentido de incidir ICMS sobre a comercialização de *software* de prateleira, sobre as operações de *download* de *software* e sobre as correlatas transferências eletrônicas.

Assim, considerando a mencionada manifestação do STF no sentido de entender pela competência dos municípios para tributar o licenciamento e a cessão de direito do uso de programas de tecnológicos — *softwares*, espera-se a consolidação de uma conjuntura de maior equilíbrio no posicionamento dos estados e do Distrito Federal quanto à tributação dos *softwares* que aquela encontrada até o dia 31 de maio de 2020.



2.16 Internet

2.16.1 Sumário executivo

Tal como ocorre com o *software*, a literatura aborda, em parte, a tecnologia da internet como um dos pilares das mudanças ocorridas no contexto da sociedade da informação²⁵⁸ e da economia digital. A internet viabilizou a assunção de um papel de centralidade da informação e a ocorrência de uma completa revolução nos processos de produção.²⁵⁹

Relacionando-se, portanto, com boa parte das outras tecnologias abordadas neste relatório, a exemplo do *streaming*, da internet das coisas e do processamento na nuvem, a internet é definida pelo legislador federal na Lei 12.965/14, art. 5º, inciso I, que trata do chamado “Marco Civil da Internet”.²⁶⁰ Com o objetivo de traçar os princípios, as garantias, os direitos e os deveres para o uso da internet no Brasil, essa norma descreve a internet como “o sistema constituído do conjunto de protocolos lógicos, estruturado em escala mundial para uso público e irrestrito, com a finalidade de possibilitar a comunicação de dados entre terminais por meio de diferentes redes”.²⁶¹

Especificamente no que diz respeito à perspectiva da produção normativo-tributária com relação à internet, constata-se que os debates envolvendo a internet englobam tanto os serviços de conexão (objeto do item 2.12 deste relatório e enquadrados em parte neste item) como a conjuntura de normas dirigidas ao uso de internet em banda larga ou no contexto de contrato mais amplo de serviço de comunicação.

Assim, verifica-se, com relação ao acesso à internet, uma variedade maior de decisões estaduais em prol da incidência ou não do imposto estadual. Esse ponto, entretanto, não ocorre com o serviço de internet em banda larga, visto que é considerada pelos estados, de forma mais ampla, um serviço de telecomunicação sujeito à tributação estadual, por meio de ICMS.

258 BENKLER, Yochai. *The Wealth of Networks: How Social Production Transforms Markets and Freedom*. New York: Yale University Press, 2006. p. 2. Disponível em: <http://www.benkler.org/BenklerWealthOfNetworks.pdf>. Acesso em: 31 maio 2021.

259 SCHWAB, Klaus. *The Fourth Industrial Revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017. p. 7.

260 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 31 maio 2021.

261 Ibidem.

2.16.2 Considerações iniciais

Quanto à tributação incidente sobre a internet, ressalta-se, em primeiro lugar, que está autorizada pela Constituição a cobrança de ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, nos seguintes termos: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.²⁶²

No que diz respeito à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, instituída nos termos do que dispõe o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, ao tratar das normas gerais aplicáveis ao referido tributo estadual, tem-se o seguinte: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

2.16.3 O processo de pesquisa

Com o propósito de avaliar a legislação estadual e distrital referente ao ICMS aplicável à internet, este estudo envolve a busca de (i) atos normativos, (ii) respostas a consultas realizadas por contribuintes e (iii) acórdãos prolatados no âmbito dos processos administrativos atinentes à matéria.

A metodologia aplicada diz respeito ao uso dos mecanismos de busca existentes nos *sites* (i) das assembleias legislativas dos estados, (ii) da Câmara Legislativa do Distrito Federal, (iii) das secretarias de fazenda dos estados, (iv) dos governos dos 26 estados e do Distrito Federal e (v) do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Dessa forma, por meio de busca realizada com base no termo internet, foi possível encontrar o seguinte cenário:

262 Nos moldes do art. 155 da CF: “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 intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2020.

2.16.3.1 *Atos normativos*

ESTADO	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
	Convênio	03	2017	O Convênio autoriza a instituição de Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de Comunicação Multimídia que migrarem do Simples Nacional para o Regime Normal pelos seguintes estados: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Rondônia e Santa Catarina. Para tanto, concedeu-se, por norma, direito à concessão do benefício de redução da base de cálculo do ICMS nas prestações internas de serviços de telecomunicações a consumidor final localizado no território desses estados, de modo que a carga tributária seja equivalente a: I. 10% (dez por cento) para empresas cuja receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao pedido de concessão do benefício seja de até R\$ 6 milhões; II. 12% (doze por cento) para empresas cuja receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao pedido de concessão do benefício seja superior a R\$ 6 milhões e até R\$ 9 milhões. III. 17% (dezessete por cento) para empresas cuja receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao pedido de concessão do benefício seja superior a R\$ 9 milhões e até R\$ 12 milhões. ²⁶³

2.16.3.2 *Decisões administrativas*

i. Incidência de ICMS sobre a internet banda larga

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	650621	2004	ICMS. Falta de pagamento do imposto por considerar a redução da base de cálculo indevida. Serviço prestado, acesso à internet de alta velocidade (banda larga), não pode ser considerado o de televisão por assinatura, mas prestação onerosa de serviços de comunicação. ²⁶⁴

263 Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV003_17. Acesso em: 26 maio 2021.

264 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às dos processos 650594, 868715, 23638, 894802, 611964, 995358, 894830, 286260, 309732, 286260, 865185, 4020392, 4002275, 4028347, 4008242, 4034839, 4023354, 249968, 4034099, 4016680, 650621, 4089852, 868715, 822002, 23638, 337927, 4065303, 4078242, 611964, 4039887, 4108792, 4069281, 4095411, 4005430 e 4116066. As decisões de números 4008242, 23638 e 4108792 também versam sobre a incidência de ICMS em locação dos aparelhos atrelados ao serviço de banda larga. Quanto à incidência de ICMS sobre a locação de aparelhos, foram encontradas as seguintes decisões de São Paulo: 4008242, 236638, 4108792, 4001007, 3159419 e 74775; Sergipe: 200907516/15; e Bahia: 130/13 e 260/13.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SC	1006435041	2010	Recurso ordinário. ICMS. Deixar de submeter à incidência do imposto operações tributáveis relativas ao provimento de acesso à internet e outros serviços de comunicação, destinadas a consumidores localizados no estado de Santa Catarina. Os serviços exclusivos de matrículas e mensalidades relativas a provedor de internet não estão compreendidos na área de incidência do ICMS, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça. Os serviços de telecomunicações, como locação de rede (<i>backbone</i> , linha telefônica, <i>voipt</i> , velocidade banda larga e demais serviços, bem como os de comunicação, assim entendidos os de publicidade em <i>site</i> , e demais faturamentos não identificados como de provedor de internet, são normalmente tributados pelo ICMS. ²⁶⁵
MG	23477	2019	Prestação de serviço de comunicação. Base de cálculo — TV a cabo/internet — recolhimento a menor do ICMS. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido sobre o Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), na modalidade de conexão de alta velocidade à internet, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto, prevista no item 32 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, aplicável apenas ao provedor de acesso à internet, atividade diversa da executada pela Impugnante. ²⁶⁶

ii. Incidência de ICMS sobre provimento de internet

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	463560	2004	Falta de pagamento do ICMS em operações de prestação de serviços de acesso oneroso de uso de internet. Exercício habitual de atividade tributada pelo ICMS sem Inscrição Estadual. Pedido de liminar em mandado de segurança para suspender os efeitos do Decreto nº 46.027/01, perante o MM Juízo da 7ª Vara Cível de São José dos Campos, extinto sem julgamento do mérito. Serviço de comunicação é gênero do qual a telecomunicação é espécie e, com ela, não se confunde. Norma imunizadora em redes de telecomunicação aberta (radiodifusão ou canais livres) não se aplicam a serviços onerosos e exclusivos. ²⁶⁷

265 Disponível em https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.aspx?ID=100250217542. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão é semelhante à dos processos 970000006905, 1270000061854, 1270000061807, 1370000027385, 1270000061862, 1570000001966, 1470000053803, 1770000016394, 1770000016405, 1870000030164, 1170000023364, 1370000000288, 1370000000284, 1470000012478, 1470000012448, 1470000012485, 970000034807, 1470000055320, 1470000001483, 1870000023186, 1006434045, 1006132049 e 1006438040, relacionando-se esses três últimos com o entendimento de não incidir ICMS sobre a matrícula e a prestação de provimento de internet.

266 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/23477191.pdf. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números: 16.085, 18.564, 17.526, 21.392, 22.413, 22.420, 20.937, 3.327, 21.393, 21.392, 22.423, 22.420, 20.937, 22.852, 22.424 e 15.941.

267 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 934404, 881446, 4084680, 934404 e 881446. A Decisão nº 587435 trata especificamente da incidência de ICMS sobre acesso discado.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
DF	127.004.438	2013	Serviço de acesso (provedor) à internet. Incidência do ICMS. Os serviços de acesso à internet, embora não sejam considerados serviços de telecomunicação, constituem serviço de comunicação, estão dentro do campo de incidência do ICMS, na medida em que o provedor de acesso atua como um instrumento, ou meio, para que o usuário possa ter acesso a um sistema de transferência de mensagens. ²⁶⁸
SC	1005819032	2006	ICMS. Deixar de submeter à incidência do imposto prestações tributáveis de serviço de comunicação, provimento de acesso à internet, destinadas a consumidores localizados no estado de Santa Catarina. ²⁶⁹
MG	19479/10/3	2010	Prestação de Serviço de Comunicação — Base de cálculo — Recolhimento a menor do ICMS. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face de a autuada não haver submetido à tributação do imposto, os serviços de comunicação prestados, denominados de acesso dedicado com cabo, acesso discado e acesso discado horas excedentes. ²⁷⁰
BA	202	2017	ICMS. Simples Nacional. Documentos fiscais. Notas fiscais. Operação tributável como não tributável. Falta de inclusão na Receita Bruta no PGDAS de operações tributáveis. Prestação de serviço. Serviço de comunicação. Provedor de serviços. Exigência de imposto. Caracterização do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação efetuadas pelo autuado (provedor de acesso à internet). A receita auferida deve ser incluída na base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos (Simples Nacional). ²⁷¹

268 Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/tarf/TelaSaidaAcordao.cfm?Camar a=1&Acordao=40&AnoAcordao=2017>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 040.002.558/2003, 040.008.572/2004, 040.010.730/2004 e 040.009.498/2004.

269 Disponível em: https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PES_Documento.aspx? ID=110250076555. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 1005815037, 1005812038, 1005816033 e 1002033038.

270 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww w2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/19479103.pdf. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha ao Acórdão nº 18740, também proferido no âmbito do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

271 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/consef/2017%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20c%C3%A2maras/A-0202-12.17.pdf#search=%22provedor%20de%20internet%22>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 195/16, 198/16 e 43/17.

iii. Não incidência de ICMS sobre provedor de internet

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	1157144	2011	<p>ICMS. Falta de pagamento. Erro na base de cálculo. Serviço de internet. Operação tributada como não tributada. Serviço de comunicação. Recurso Ordinário. Sustentação oral. O ICMS não incide sobre o “serviço de provedor à internet”. Incide, entretanto, sobre as operações de telecomunicação atreladas, como: transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, bem como os meios físicos para realizá-la. No caso dos autos, a solução proposta pela atuada inclui tudo que é necessário para o cliente se conectar à internet, abrangendo não só o serviço de provedor de acesso, mas também a utilização de sua infraestrutura física de transmissão/recepção de dados, além de estudo de viabilidade técnica e instalação de equipamentos no local do cliente. Assim, como se vê, a atuada opera os meios físicos e presta os serviços de telecomunicações que os utilizam. Desse modo, as atividades da atuada adequam-se perfeitamente ao disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96. Nesse passo, a atuada, ao emitir suas notas fiscais, incorreu em erro na base de cálculo, ao aplicar a redução prevista no artigo 23 do Anexo 11 do RICMS/00 sem observar os requisitos previstos no citado dispositivo legal e, ainda, por considerar que o “SERVIÇO DE INTERNET” abrange tão somente o serviço de provedor de acesso à internet. Destarte, diante do conjunto probatório trazido aos autos, evidente que as alegações da atuada no sentido de que presta somente serviços que não se encontram no campo de incidência do tributo estadual não encontram qualquer fundamento legal.²⁷²</p>
DF	040.010.639	2004	<p>Exigência de ICMS sobre serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. Não incidência. Entendimento pacificado na Súmula nº 334/STJ. Recurso Voluntário. Procedência do apelo. É de se tornar improcedente o feito fiscal, tendo em vista as decisões reiteradas do STJ, o qual pacificou o entendimento de que não incide ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles consubstancia mero serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei 9.472/97, com a inteligência da Súmula nº 334/STJ).²⁷³</p>

272 Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 4000881, 206813, 33358, 3159287, 4079655, 4060872 e 206813.

273 Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/tarf/TelaSaidaAcordao.cfm?> Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha às de números 040.010.730/2004, 040.009.498/2004, 040.010.639/2004 e 970000022685, esta última também tratando de teleconferência, no sentido de incidir ICMS sobre esse serviço.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SC	5037645048	2010	Recurso Ordinário: ICMS. Prestação de serviços de conexão à internet. Segundo as cortes superiores, esse serviço não cuida de prestação onerosa de serviço de comunicação ou de telecomunicação, mas de Serviço de Valor Adicionado. ²⁷⁴
RJ	16.958	2019	Conforme dispõe o Conselho de Contribuintes, os serviços de internet, com a difusão de som e imagem relativos a conteúdo de programação de produção de terceiros, são compreendidos como parte dos serviços prestados pela consulente a terceiros sujeitos a uma alíquota de 5% (cinco por cento) de ICMS. ²⁷⁵
CE	64	2016	Conforme o entendimento da Corte, incide ISS sobre o serviço de provedor de acesso à internet, nos termos do subitem 1.3 ("processamento de dados e congêneres) do RISSQN. ²⁷⁶
BA	138	2014	Conforme o entendimento do Conseq, o serviço de provedor de acesso à internet não está sujeito à tributação pelo ICMS, considerando sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência de ISS. ²⁷⁷

2.16.3.3 Respostas às consultas dos contribuintes

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
SP	19.391	2019	A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo editou entendimento no sentido de que incide ICMS na prestação onerosa de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e na prestação onerosa de serviço de provimento de acesso à internet. ²⁷⁸

274 Disponível em: <https://sat.sef.sc.gov.br/tax.net/Sat.Pesef.Web/Legado/PESDocumento.aspx?ID=100250111507>. Acesso em: 13 set. 2020. Santa Catarina editou outras decisões no mesmo sentido, mencionando, inclusive, as operações com as matrículas nesses provedores de acesso. As decisões foram prolatadas nos autos dos processos 1006442048, 1070000001191, 5031148034, 5031149030, 5031147038, 5031146031, 1006434045, 1006132049 e 1006438040.

275 Disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2019/AcordaoCCM16958.pdf>. Acesso em: 13 set. 2020.

276 Disponível em: https://cat.sefin.fortaleza.ce.gov.br/downloads/ementas/2a_camara_res_064_16.pdf. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão se assemelha à de número 12/2016.

277 Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/conseq/2014%20ac%C3%B3rd%C3%A3os%20juntas/A-0138-05.14.pdf#search=%22>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão é semelhante à de número 02/14.

278 Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19391_2019.aspx. Acesso em: 13 set. 2020. Quanto à banda larga, a decisão se assemelha à de número 18121/18. E, quanto ao provimento de acesso, assemelha-se à de número 6.423/15.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
PA	Parecer Técnico	2014	A Secretaria de Fazenda do Estado do Pará decidiu pela não incidência de ICMS sobre o serviço de provimento de acesso à internet, por se caracterizar como um “Serviço de Valor Adicionado”, e não como um serviço de telecomunicações. Portanto, para o referido Órgão, só se sujeitam à incidência do ICMS os serviços de telecomunicações. ²⁷⁹
PI	Parecer Unatri	246	Tributário. ICMS. Serviço de comunicação. Internet. Sistemática tributária. Alíquota. Base de cálculo. Benefício fiscal. Redução da BC. Sendo da competência tributária estadual o serviço de comunicação prestado via internet, conforme se infere dos argumentos acima e da legislação transcrita, não se vislumbra espaço para o Poder Público Municipal tributar tal modalidade de serviço, haja vista que a competência municipal para tributar serviços alcança, <i>stricto jure</i> , aqueles não compreendidos na competência tributária estadual, sendo taxativa a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, que relaciona os serviços sujeitos à incidência do tributo municipal, a qual não contempla, em qualquer de seus itens, a atividade exercida por empresa provedora de acesso à internet. ²⁸⁰
MG	081	2013	A Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais editou entendimento no sentido de que o serviço de provimento de acesso à rede de computadores consiste em serviço de comunicação, incidindo, portanto, o ICMS em relação às correlatas prestações, em conformidade com o disposto no artigo 1º, inciso IX, do RICMS/02. ²⁸¹
SC	27	2006	A Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina editou entendimento no sentido de que o serviço de provimento de acesso à internet constitui serviço de comunicação e se sujeita ao ICMS, quando oneroso. ²⁸²

279 Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/consulta/cs2014_00023.pdf. Acesso em: 16 set. 2020.

280 Disponível em: <https://www.sefaz.pi.gov.br/siteantigo/index.php/pareceres>. Acesso em: 16 set. 2020.

281 Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc081_2013.htm&searchWord=acesso%20a%20internet&tipoPesquisa=expressaoExata#ancora. Acesso em: 13 set. 2020.

282 Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/detalhe?x=UUp6SDhnMzJUSjY4Vks3VGZ6bFhJYitla3ZFSGNON01JMTYxaVR4Q2pxVTO=&y=eGROSW1zMisYGRhZThwVnJZYkxhZz09>. Acesso em: 13 set. 2020. A Resposta é semelhante às de números 33/99, 34/99 e 15/02. Por outro lado, foi encontrado resultado contrário na Resposta nº 79/17, que trata da não incidência de ICMS sobre provedor de acesso. Convém ressaltar que a Resposta nº 15/02 deu ensejo à Resolução nº 33/02, versando sobre a incidência de ICMS no serviço de conexão à internet.

ESTADO	REFERÊNCIA	ANO	EMENTA
DF	18	2010	ICMS. Prestação de serviços de comunicação referente ao acesso à internet por meio de conectividade banda larga. Incidência. Incide ICMS sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação referentes ao acesso à internet por meio de conectividade banda larga, inclusive sobre o serviço de instalação de equipamentos utilizados para proporcionar a referida conexão. ²⁸³

2.16.4 Análise dos resultados

No que diz respeito às normas vigentes encontradas especificamente em relação à “internet”, constatou-se que o Confaz editou Convênio autorizando os estados do Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Paraná e Santa Catarina a conceder, por meio de regime especial, redução da base de cálculo às empresas de multimídia que migrarem do Simples Nacional para o regime “normal” de tributação.

No que se refere tange às decisões administrativas envolvendo o assunto, houve unanimidade no posicionamento dos estados de São Paulo, Santa Catarina e Minas Gerais em relação à incidência de ICMS sobre o fornecimento de internet banda larga, uma vez que é considerado serviço de comunicação enquadrado como de telecomunicação, nos termos da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações).

Quanto ao provimento de acesso à internet, observou-se que há decisões de Minas Gerais favoráveis à incidência do tributo estadual; quanto ao Rio de Janeiro e ao Ceará, há decisões em sentido contrário. São Paulo, Distrito Federal, Santa Catarina e Bahia decidiram nos dois sentidos. Nas decisões acerca da não incidência do ICMS, com frequência, verifica-se a aplicação do mesmo entendimento de não incidência de ICMS em relação à aquisição de matrículas de provedor de acesso à internet.

283 Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/consultas/TelaSaidaDocumento.cfm?txtTipo=1&txtID=18&txtAno=2010>. Acesso em: 13 set. 2020. A decisão contrasta com as Consultas de números 25/02, 40/02 e 04/03, que tratam da incidência de ICMS sobre provedor de acesso à internet. Assemelha-se à Resposta nº 02/03, que trata da incidência de ICMS sobre o provimento ou a locação dos equipamentos para a prestação do serviço de internet. Entretanto, a Resposta nº 018/02 trata da incidência de ICMS sobre todos os serviços (acesso e conteúdo) oferecidos no bojo de um mesmo contrato para a prestação de serviço de internet.

No campo das respostas às consultas dos contribuintes, verificou-se que os debates giraram em torno da incidência do ICMS sobre o serviço de provimento de acesso à internet, objeto de seção específica anterior deste relatório, e sobre a incidência de ICMS nos demais serviços de internet, como é o caso da internet banda larga. Nesse sentido, São Paulo, Minas Gerais, Santa Catarina, Distrito Federal e Piauí enquadraram ambas as operações no contexto de incidência do ICMS, sendo que o Distrito Federal entendeu, inclusive, que incide ICMS sobre os serviços de locação dos aparelhos utilizados para se efetuar a conexão. Por outro lado, verifica-se que o estado do Pará, por meio de Parecer deferente ao entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no bojo da Súmula nº 334, decidiu pela não incidência de ICMS sobre as operações envolvendo provimento de acesso à internet.



3

Conclusão

1. Este trabalho investigou a conjuntura das normas tributárias editadas em relação a 32 nichos de mercado da economia digital ou da indústria 4.0 pelos estados e pelo Distrito Federal, nos termos da autorização prevista no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. Analisou-se a regulação tributária promovida pelas autoridades estaduais e distrital por meio do arcabouço normativo-tributário vigente até o dia 31 de maio de 2020.
2. Após a apresentação de todas as ocorrências encontradas na pesquisa empírica, verificou-se que apenas 13 dos nichos delimitados da economia digital não reportaram resultados em alguma espécie de regulação tributária nos âmbitos estaduais e distrital, quais sejam: i. serviço eletrônico;²⁸⁴ ii. casa conectada; iii. *big data*; iv. carro sem motorista; v. *blockchain*; vi. criptomoeda; vii. economia compartilhada; viii. seres projetados; ix. neurotecnologia; x. estabelecimento virtual; xi. programa de fidelização; xii. *data center*; e xiii. meio de pagamento ou pagamento eletrônico.
3. Sobre o cenário dos 19 nichos regulados, inicialmente foi possível perceber, com base nos resultados obtidos, um protagonismo do Poder Executivo no processo de normatização e de regulação tributária do contexto da chamada Quarta Revolução Industrial.²⁸⁵ Isso porque coube, em muitas ocasiões, ao próprio Poder Executivo estadual ou distrital, por meio de sua secretaria de fazenda ou de seu tribunal administrativo fiscal, diante de lacuna ou inércia legislativa, tomar a frente dessa revolução tecnológica. Essa atuação pode, em parte, equiparar-se à das agências reguladoras, dos órgãos da administração pública indireta, que ainda inexistem na esfera tributária.²⁸⁶
4. Ademais, observa-se que os resultados se concentraram mais nos estados do Sul, do Sudeste, do Nordeste e no Distrito Federal, com o estado de São Paulo apresentando atuação mais efetiva do que os demais estados e o Distrito Federal. Os estados do Norte, por outro lado, tiveram participação pouco relevante no processo de regulação dos nichos da economia digital,

284 Embora a pesquisa não tenha apresentado resultados atinentes ao termo serviço eletrônico, ressalta-se que uma série de “serviços” da economia digital já regulados são, de certa maneira, como “serviços eletrônicos”. O termo pode ser considerado, portanto, gênero dos nichos de comércio eletrônico, de transporte por aplicativo, de *streaming*, de processamento na nuvem, entre outros abordados em tópico próprio neste trabalho.

285 SCHWAB, Klaus. *A Quarta Revolução Industrial*. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

286 Para uma avaliação mais profunda do cotejo entre a atuação do Fisco e o trabalho das agências reguladoras, ver MCCLASKEY, Layla S. A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) — Fundação Getúlio Vargas, Direito-Rio, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ds-pace/handle/10438/30647>. Acesso em: 10 jun. 2021.

principalmente o estado de Rondônia, cuja atuação foi nula. Esse dado só reforça o teor de desigualdade regional do país, de modo a justificar a atenção especial conferida pela Constituição Federal ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades sociais e regionais, alçadas ao grau de objetivos fundamentais da República, nos termos do correlato artigo 3º.

5. Importante destacar, igualmente, que a aparente incerteza quanto às nuances das atividades da economia digital abriu espaço para conflitos de competência tributária entre os estados, o Distrito Federal e os municípios, como se verifica, claramente, no tópico 2.15, referente a *softwares*. Com o processo de junção de serviços e indústria no cenário da economia digital — o que se denomina como servicização ou servitização da economia, observa-se um aparente esvaziamento da competência dos estados e do Distrito Federal para a tributação dos novos bens e serviços da conjuntura digital, por meio de ICMS,²⁸⁷ o que parece contribuir para o agravamento da guerra fiscal.
6. Outro aspecto percebido como justificativa para um cenário de conflito entre estados, Distrito Federal e municípios quanto à regulação dos nichos da economia digital consiste na falta de alinhamento entre os estados com as diretrizes propostas pela União Federal. Nos casos, principalmente, do provedor de internet, do *software* e do *streaming*, observa-se que, diversamente do governo federal, alguns estados acabaram por entender que era sua competência tributar os fatos econômicos havidos no âmbito das mencionadas atividades digitais.²⁸⁸
7. Por outro lado, no caso do transporte por aplicativo, um ponto interessante a ressaltar consiste na percepção de que a morosidade do Poder Legislativo federal para a inclusão desses serviços de transporte no rol de modalidades previsto pela Política Nacional de Mobilidade Urbana (Lei nº 12.587/12)²⁸⁹

287 Reconhece-se como crescentes os debates acadêmicos sobre o que se chama de “servicização” da economia ou, ainda, “servitização” da economia, termos usados no âmbito da literatura econômica e de engenharia de produção em um viés duplo, qual seja, para descrever a tendência de se integrarem serviços a produtos, bem como para tratar dos processos de transformação de produtos em serviços. Veja: A SERVITIZAÇÃO: um novo modelo de negócio para as empresas. *Núcleo de Engenharia Organizacional (NEO-UFRGS)*, 2015. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/neo/servitizacao/servitizacao-um-novo-modelo-de-negocio-para-as-empresas/#:~:text=A%20Servitiza%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20o%20termo,um%20produto%20para%20um%20servi%C3%A7o>. Acesso em: 13 maio 2021. CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance. *CEPII Working Paper*, 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 13 maio 2021.

288 A Decisão nº 934404/10, editada pelo Tribunal de Impostos e Taxas Paulista, deixou de aplicar o entendimento do STJ de forma expressa. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em: 23 set. 2020.

289 A Lei nº 13.640/18 inseriu o inciso X ao artigo 4º, nos seguintes termos: “X. transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto

talvez tenha contribuído para o acompanhamento insuficiente das questões tributárias pelos estados e pelo Distrito Federal. Além de o serviço de transporte por aplicativo tão somente ser regulado pelo Espírito Santo, a regulação promovida pelo referido estado não alcança os fatos econômicos previstos pelo legislador constituinte quanto à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.²⁹⁰ Isso, além de implicar perda de receita tributária para os estados, contribui para um desajuste no que diz respeito ao tratamento tributário dispensado aos taxistas.²⁹¹

8. Também se constatou o uso insuficiente do mecanismo de consulta dos contribuintes, disponibilizado pelas secretarias de fazenda, o qual, se adequadamente utilizado, poderia agregar qualidade à regulação tributária. A OCDE recomenda para o contexto de mudanças no processo de produção de riquezas no âmbito da indústria 4.0 o bom relacionamento entre o Fisco e os contribuintes — fator fundamental para a redução de custos excessivos vinculados ao *compliance* tributário.²⁹²
9. Ainda sob a perspectiva da qualidade da regulação mediante a redução dos custos de *compliance* tributário dos contribuintes, convém ressaltar que a percebida complexidade procedimental envolvendo a implementação de benefícios fiscais editados por meio de convênios pelo Confaz abre espaço à ocorrência de hipóteses em que eventuais normas de isenção tributária revogadas ainda

ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede". Veja: Lei nº 11.258, de 03 de janeiro de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12_587.htm. Acesso em: 25 jun. 2020.

- 290 A lei estabelece isenção do pagamento de ICMS na compra de veículo novo habitualmente destinado ao transporte privado de passageiros, intermediado por aplicativos via internet, deixando, portanto, de regular o tributo incidente sobre a prestação do serviço de transporte intermunicipal. Disponível em: <http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI110442019.html>. Acesso em: 01 jun. 2021.
- 291 MCCLASKEY, op. cit.
- 292 O estudo da OCDE sobre cooperação tributária para o desenvolvimento está disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-co-operation-for-development-progress-report.htm>. Acesso em: 23 set. 2020. Um exemplo da falta de prevalência de uma consensualidade consiste na Resposta à Consulta nº 178/13, editada pelo Fisco de Minas Gerais, no sentido de se esquivar de responder a questões atreladas ao enquadramento do produto objeto de questionamento, sugerindo ao contribuinte questionar outro ente, se for o caso. Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www2/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc178_2013.html&searchWord=software;%20AND%20de%20envolvimento&tipoPesquisa=todasPalavras#&ancora. Acesso em: 23 set. 2020. Há ainda a resposta ao contribuinte editada por Pernambuco, no sentido de deixar de esclarecer os questionamentos por meras questões formais como a pluralidade de assuntos numa mesma consulta. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/AC%C3%93RD%C3%83O%20PLENO%20N%C2%BA0049_2016\(02\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/AC%C3%93RD%C3%83O%20PLENO%20N%C2%BA0049_2016(02).pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

permaneçam em uso pelos estados, como ocorre, por exemplo, no estado do Rio Janeiro em relação à isenção de ICMS nas operações que envolvem *softwares* personalizados,²⁹³ o que implica desigualdade regulatória e demandas fiscais diferenciadas, conforme cada jurisdição no país.

10. Observou-se a falta de eficiência dos sistemas de busca e de transparência dos endereços eletrônicos em relação aos entes objeto da pesquisa, o que acaba por tornar dificultoso o conhecimento, pelo contribuinte, das exações que se mostram peculiares aos negócios digitais. A título de exemplo, o trabalho de seleção das normas aplicadas por alguns estados quanto aos nichos distintos foi possível apenas com o uso de serviço específico de inteligência artificial — serviço capaz de colher as informações dispostas de forma aleatória por todas as plataformas digitais do estado.²⁹⁴ No caso do Rio de Janeiro, por exemplo, foi necessário realizar consulta formal e formular recurso administrativo à Secretaria de Fazenda para melhor conhecimento do rol das normas de fato vigentes naquele estado. Esses empecilhos ao fácil acesso às normas tributárias editadas quanto aos negócios em geral implicam elevação dos custos com *compliance* tributário.

Em virtude dessas considerações e à luz das premissas inicialmente fixadas neste relatório para a regulação tributária da economia digital,²⁹⁵ é possível concluir pela existência de um desequilíbrio considerável da regulação atual realizada pelos estados e pelo Distrito Federal, por meio do arcabouço de normas tributárias vigentes, sobre os 32 nichos de mercado digitais selecionados para fins de análise.

Levando-se em conta a natureza descritiva deste relatório, o cotejo dos referidos indicadores da regulação tributária ideal com os frutos dos estudos deste relatório será realizado com maior detalhamento no momento da edição de *policy paper*, com a propositura de medidas de ajuste a serem efetuadas no cenário regulatório aqui descrito, a exemplo da sugestão de redução da fragmentação da competência tributária em âmbito nacional.

293 Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/Decretos-Tributaria?datasource=UCMServer%23dDocName%3A80708&_adf.ctrl-state=owepqwpjr_24&_afLoop=19084094890065154&_afWindowMode=0&_afWindowId=null. Acesso em: 12 set. 2020. Ressalta-se que o Convênio nº 89/96, no qual se baseia a norma para estabelecer a isenção do parágrafo 2º, foi revogado.

294 Esse foi o caso dos estados do Acre, Roraima, Ceará, Goiás, Maranhão e Rio Grande do Norte, além do Distrito Federal.

295 A literatura aborda os princípios de neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, prevalência da substância sobre a forma e flexibilidade. Veja: PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 40.

A legislação tributária brasileira está apta a regular os atuais desafios da economia digital, na linha das recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), de modo a abranger eficientemente tanto os negócios tradicionais como os novos negócios realizados na via digital? O presente projeto tem como objetivo analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às demandas da economia digital. A pesquisa almeja investigar, se eventual instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) no Brasil seria adequado e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, garantir ao País os devidos direitos de tributação sobre a criação de valor e a geração de riqueza no mercado consumidor brasileiro. Para tanto, como objetivos específicos, o projeto almeja (a) mapear a legislação tributária brasileira vigente e (b) avaliar aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional para a regulação do tema. Além disso, o tema envolve a avaliação da compatibilidade e coerência da legislação tributária nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).