

Relatório de Produção
Projeto Transparência e Cidadania Fiscal no
século XXI do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV
Direito SP (NEF/FGV)

Responsáveis Acadêmicos: Eurico de Santi, Luiz Roberto Peroba e Osny da Silva Filho

Responsável Executiva: Ana Carolina Carpinetti

Data de Elaboração: 29.6.2022

São Paulo
2022

Descrição do Projeto	0
Ano de Criação e Status do Projeto	0
Linha de Pesquisa em que se insere o Projeto	0
Patrocinadores do Projeto	Erro! Indicador não definido.
Equipe	1
Reuniões de Pesquisa	1
Produção Escrita - Artigos	2
Produção Escrita I Livro	3
Calendário programático do 2º semestre de 2022	4
Objetivos para o 2º Semestre	5

Descrição do Projeto

O trabalho que será realizado nesse grupo pretende tratar dos desafios que a evolução da tecnologia traz à aplicação das normas tributárias.

As relações econômicas — e as sociais —, no Brasil e em todo mundo, estão mudando em uma velocidade drástica e abrupta, de forma nunca experimentada na história da humanidade.

Será um grande desafio para qualquer economia e governo se preparar e se estruturar para cobrar tributos nessa nova realidade que se apresenta. No Brasil, esse desafio se torna monumental diante de um fato peculiar: nenhum outro país tem tanta definição e detalhes de matérias tributárias estabelecidas diretamente no texto constitucional.

O sistema tributário brasileiro é único, rígido e disciplinado de forma pormenorizada no texto constitucional. Como consequência disso, o Supremo Tribunal Federal tem um papel de destaque na solução de inúmeras questões e controvérsias sobre tributos.

Dessa forma, temos por um lado um mundo em rápida e constante evolução, e do outro lado um sistema tributário criado em 1988 que apresenta dificuldades para se modernizar. É nesse contexto que as questões relacionadas à tributação das novas tecnologias devem ser enfrentadas pelos operadores do Direito.

Diante disso, nesse grupo de estudos vamos enfrentar os desafios que à economia digital apresenta à tributação sob duas perspectivas: buscando encontrar soluções aos problemas existentes com base no arcabouço jurídico em vigor e também pensando em novos caminhos propositivos e estratégias para construir um sistema tributário ágil e flexível, compatível com a nova economia e sociedade.

Ano de Criação e Status do Projeto

2022 (em andamento)

Linha de Pesquisa em que se insere o Projeto

Economia Digital

Equipe

Responsáveis acadêmicos:

- Eurico M. Diniz de Santi, professor da FGV Direito SP
- Luiz Roberto Peroba, sócio do escritório Pinheiro Neto Advogados
- Osny da Silva Filho, professor da FGV Direito SP

Responsável executiva: Ana Carolina Carpinetti, sócia do escritório Pinheiro Neto Advogados

Pesquisadores

- André Rodrigues Corrêa, professor da FGV Direito SP
- Ângela Patrícia Ferreira Andreoli, coordenadora da consultoria tributária e previdenciária do escritório Salusse, Marangoni, Parente e Jabur Advogados
- Isaias Coelho, professor da FGV Direito SP
- Mariana Carvalho Bayma, advogada do escritório Pinheiro Neto Advogados
- Victoria Puperi da Rosa, advogada do escritório Pinheiro Neto Advogados

Reuniões de Pesquisa

Ao todo, o grupo realizou 14 encontros de pesquisa em formato Webinar (com transmissão ao vivo via YouTube), com a participação de convidados especialistas nos temas propostos.

17.2.2022 – O futuro da CIDE¹

24.2.2022 – Desdobramentos da ADI 1945 para as operações com software²

10.3.2022 – Impactos da reforma tributária para o setor de tecnologia³

17.3.2022 - Impactos da reforma tributária para o setor de tecnologia - Responsabilidade tributária das plataformas digitais⁴

24.3.2022 - Recentes disputas relativas ao ICMS no STF e suas repercussões no direito privado⁵

¹ Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=4us5xSotdLY>

² Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=XMQ-ai0szT0&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=3

³ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=dp6GK195Hj8&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=2

⁴ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Em61GvnpclmI&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=1

⁵ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=3AyN8_GwwkE&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=4

31.3.2022 – Tributação da inserção de publicidade e os desdobramentos do julgamento da ADI 6.034⁶

7.4.2022 – Critérios para definição do local da prestação de serviço para fins de ISS⁷

28.4.2022 – Conceito de “resultado” para fins de exportação de serviços⁸

5.5.2022 – *Blockchain* e tributação⁹

12.5.2022 – Transações comerciais via *blockchain* e criptoativos¹⁰.

19.5.2022 – Operações econômicas no metaverso e como tributá-las¹¹

26.5.2022 – ISS sobre cessão de uso de marca¹²

2.6.2022 – Julgamento dos Embargos de Declaração na ADI 6.034 e a tributação do ICMS sobre inserção de publicidade¹³

9.6.2022 - Possíveis impactos fiscais do Projeto de Lei das *fake news*¹⁴

30.6.2022 – Tratamentos contábil e tributário de serviços baralhados

Produção Escrita | Artigos

- Previamente a cada reunião de pesquisa, foram preparados memorandos preparatórios da discussão, em que foram descritos os contextos gerais do tema e indicando os principais pontos para debate. Tais artigos foram disponibilizados nas páginas do LinkedIn dos

⁶ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=INv2uYENXH8&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=5

⁷ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=gqMDUcEMLtU&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=9

⁸ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=f6cDgKfg3Ig&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=8

⁹ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=9uHqGxZzGnc&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=7

¹⁰ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=wY1Oz8_crvY&list=PLk_0Sud358uyHCyVt9ISx42_uVCuAOEJp&index=6

¹¹ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=wY1Oz8_crvY&t=3s

¹² Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=7qwCXRIHgys>

¹³ Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=nXq1jTdlEbA>

¹⁴ Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=jeJ468eGLQ0>

coordenadores Luiz Roberto Peroba Barbosa e Ana Carolina Carpinetti para divulgação dos encontros.

- PEROBA, Luiz Roberto e CARPINETTI, Ana Carolina. Incidência da CIDE: CARF revê posicionamento favorável aos contribuintes. JOTA, 1.4.2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incidencia-da-cide-carf-reve-posicao-favoravel-aos-contribuintes-01042022>
- CARPINETTI, Ana Carolina e CAUMO, Renato Henrique. Tributação na internet 3.0. JOTA, 1.3.2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/metaverso-tributacao-na-internet-3-0-nfys-01032022>
- CARPINETTI, Ana Carolina e CAUMO, Renato Henrique. A dificuldade em tributar criptoativos. JOTA, 20.3.2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criptoativos-dificuldade-em-tributar-20032022>
- CARPINETTI, Ana Carolina e PUPERI DA ROSA, Victoria. Possíveis impactos do julgamento no STF sobre a CIDE em remessas ao exterior. JOTA, 17.6.2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/possiveis-impactos-do-julgamento-no-stf-sobre-a-cide-em-remessas-ao-exterior-17062022>

Produção Escrita | Livro

No segundo semestre será dado início à elaboração de um livro intitulado “Tributação na Era Digital: do fato à norma, da prática à teoria geral do direito privado / público”, em que serão publicados artigos de coautoria dos coordenadores e pesquisadores do projeto, em duplas.

O escopo central da obra será reunir resenhas críticas dos temas discutidos ao longo do 1º semestre de 2022, trazendo uma abordagem multidisciplinar que analisará as problemáticas atuais da tributação da economia digital sob as perspectivas de direito público e privado, combinando aspectos teóricos e práticos.

Com isso, o grupo pretende que o livro traga soluções concretas para que o tratamento legal das novas tecnologias se adeque ao direito positivo brasileiro de forma economicamente eficiente aos *players* do segmento.

Calendário programático do 2º semestre de 2022

Durante o 2º semestre de 2022, o grupo manterá a frequência de reuniões de pesquisa semanais, realizadas às quintas-feiras, às 8hrs (duração de 1h-1h30). Além disso, será mantida a rotina de postagem de memorandos preparatórios nos dois dias que antecedem o encontro, no LinkedIn.

Para o novo período, o objetivo é que as questões suscitadas nas reuniões se voltem à uma abordagem internacional da tributação de novas tecnologias, com a introdução de debates que envolvam **(i)** as soluções propostas por outros Países sobre problemas identificados no Brasil; e **(ii)** a inserção do Brasil no cenário tributário tecnológico internacional, especialmente em vista do pleito de entrada na OCDE.

O roteiro de temas que serão abordados será disponibilizado até a última semana do mês de julho, conforme o modelo abaixo:

Data	Tema	Pesquisador Responsável
4.8.2022		
11.8.2022		
18.8.2022		
25.8.2022		
1.9.2022		
8.9.2022		
15.9.2022		
22.9.2022		
29.9.2022		
6.10.2022		
13.10.2022		
20.10.2022		
27.10.2022		

3.11.2022		
10.11.2022		
17.11.2022		
24.11.2022		

Objetivos para o 2º Semestre

- Produção do livro “Tributação na Era Digital: do fato à norma, da prática à teoria geral do direito privado / público” para publicação no 1º semestre de 2023;
- Proposição de agenda de reuniões voltada para temas internacionais voltados à tributação na economia digital (como preços de transferência, convergência do modelo brasileiro à OCDE, tributação das plataformas, mitigadores do risco de dupla tributação em transações digitais, etc.);
- Continuação da intersecção das discussões tributárias com conceitos de Direito Civil;
- Convite à participação de integrantes de importantes players do mercado tecnológico, de forma que possam contribuir com uma abordagem prática dos desafios encontrados no dia-a-dia das empresas; e
- Adicionalmente ao memorando preparatório, serão divulgados papers conclusivos, resumindo as reflexões e conclusões do grupo durante as reuniões de pesquisa.

Projeto NEF: A tributação na Era Digital

Ata – Reunião do dia 17/02 – O futuro da CIDE

Participantes:

Luiz Roberto Peroba

Laura Campedelli

Osny da Silva Filho

Mariana Carvalho Bayma

Victoria Puperi da Rosa

Angela Andreoli

Convidado: Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira (IBM)

Iniciamos a discussão com uma breve apresentação sobre a legislação que regulamenta a cobrança da CIDE e o status atual das discussões sobre o assunto.

Identificamos que, apesar da CIDE ter sido instituída como uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com incidência restrita aos contratos de transferência de tecnologia, seu escopo acabou sendo expandido ao longo dos anos.

Com isso, hoje em dia as autoridades fiscais adotam a posição de que a CIDE incide sobre as remessas relativas aos contratos de transferência de tecnologia, mas também sobre os contratos de serviços técnicos e administrativos (com ou sem transferência de tecnologia) e sobre as remessas relativas à royalties de qualquer tipo.

Os precedentes sobre o assunto tendem a ser desfavoráveis aos contribuintes, com destaque especial a uma decisão proferida pelo STJ no REsp nº 1650115 / SP que interpretou o termo “fornecimento de tecnologia” para fins de incidência da CIDE e adotou o entendimento de que basta o acesso à determinada tecnologia, sem que seja necessário que a parte brasileira de fato absorva essa tecnologia, para que se tenha a cobrança da contribuição.

Apesar dos vários precedentes contrários, houve uma decisão recente (e por enquanto isolada) do CARF que limitou a aplicação da CIDE-royalties aos casos de licenciamento de marcas e patentes em respeito ao Decreto nº 4.195/02 (regulamentador da CIDE).

Feitas essas considerações sobre o cenário atual, o grupo passou à análise do RE 928.943, de relatoria do Min. Fux (Caso Scania). Esse caso está pautado para julgamento pelo STF no dia 18/05, sob a sistemática da repercussão geral. Nos termos da decisão do Min. Fux que reconheceu a repercussão geral, o STF irá analisar os seguintes aspectos relativos à constitucionalidade da CIDE:

- (i) a (des) necessidade de atividade estatal para legitimação da incidência, à luz dos artigos 149 e 174 da Constituição Federal;
- (ii) e nesse caso, o tipo de atividade estatal que pode dar azo a uma legítima intervenção no domínio econômico;
- (iii) o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação.

Apesar do caso concreto tratar primordialmente de serviços técnicos, debateu-se a possibilidade do STF ampliar a análise e tratar de diversos aspectos relacionados à incidência da CIDE.

Com base nas experiências tidas no passado, há uma expectativa de que o STF faça sim uma análise ampla do assunto (inclusive pela participação dos *amicus curiae* no caso) e trate da possibilidade da cobrança da CIDE não só sobre as remessas relacionadas à serviços, mas também analise os casos de pagamentos de royalties.

O grupo identificou três desfechos possíveis para o julgamento do RE 928.943: (i) o STF pode declarar a inconstitucionalidade total da CIDE; (ii) o STF pode declarar a constitucionalidade da incidência da CIDE mas apenas aos casos em que há transferência de tecnologia – e nesse caso espera-se que o STF defina também o que deve ser entendido como transferência de tecnologia para fins da contribuição; (iii) o STF pode declarar a constitucionalidade da incidência da CIDE sobre toda e qualquer remessa ao exterior relacionada a royalties e serviços, independente da questão do fornecimento de tecnologia.

Como temas que merecem um estudo mais profundo, o grupo identificou os seguintes assuntos:

- (i) Consequências jurídico-tributárias do desvio da destinação dos recursos da arrecadação, com uma análise sob o enfoque específico da CIDE-Tecnologia;
- (ii) Análise da conveniência e consequências de termos no Brasil um tributo que não dialoga com os tributos de outros sistemas tributários e com relação ao qual não se aplicam os tratados de bitributação firmados pelo país;
- (iii) Caso o STF decida que apenas nos casos em que há transferência de tecnologia, seria o INPI seria o órgão responsável à definição acerca da existência dessa transferência nos casos concretos? Poderia o MCTI fazer esse papel?

A próxima reunião do grupo, que acontecerá no dia 25/02, tratará do seguinte tema: *“A tributação das operações com software: o julgamento do STF solucionou todas as questões?”*

Para facilitar os debates, a partir da semana que vem, circularemos um *paper* prévio à reunião com um resumo do assunto que será debatido.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL

Ata de Reunião em 24.2.2022

PARTICIPANTES:

Eurico de Santi (Coordenador Acadêmico)
Osny da Silva Filho (Coordenador Acadêmico)
Ana Carolina Carpinetti (Coordenadora Executiva)
Laura Romano Campedelli
Angela Andreoli
Victoria Puperi da Rosa
Mariana Carvalho Bayma

TEMA:

Análise dos impactos da decisão do STF nas ADIs nº 1.945/MT e 5.659/MG para as operações com software

1. **Contexto:** o crescente desenvolvimento da tecnologia desencadeou múltiplas dúvidas de contribuintes com relação ao tratamento tributário que seria aplicável aos novos produtos e serviços que surgiram, em especial os softwares. Em um curto lapso temporal, esses bens deixaram de ser adquiridos em prateleiras de supermercados, e hoje podem ser assinados pela Internet e transferidos diretamente aos computadores dos usuários.

2. **Objeto do julgamento no STF:** em 24.2.2021, o Plenário do STF trouxe proposta de resolução às controvérsias tributárias com software através do julgamento conjunto das ADIs nº 1.945/MT e 5.659/MG, em que prevaleceu o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli. Nessa ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 2º, §1º, inciso VI, §2º, inciso I, §6º, e artigo 13, §4º, da Lei Estadual nº 7.098/98, em que o Estado do Mato Grosso pretendia a tributação dos softwares pelo ICMS.

3. **Proposta de resolução:** o STF reconheceu que a distinção entre o software de prateleira e o personalizado não é mais suficiente para a resolução de todas as questões tributárias que emergem das novas tecnologias. A fim de dirimir

os conflitos de competência entre Estados e Municípios, o Legislador inseriu o Item 1.05 à Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, a partir do qual ficou definida a competência dos Municípios para tributar o “licenciamento de uso de software” pelo ISS.

4. **Premissa**: a discussão do STF foi pautada, especialmente, na resolução do conflito de competências entre os Entes Tributantes, de forma a preservar os princípios e normas constitucionais subjacentes.

5. **Repercussões Imediatas**: imediatamente após a publicação do Acórdão em questão, os Fiscos Estaduais passaram a se posicionar no sentido de que o ICMS não incidiria sobre nenhum tipo de operação envolvendo software, à exemplo das Respostas às Consultas nº 23.451/21 e 23.558/21, proferidas pela Secretaria da Fazenda de São Paulo.

6. **Impactos Práticos**: embora a natureza de serviço seja condizente com os aspectos fundamentais que caracterizam o software, diversos contribuintes tem enfrentado questões práticas que parecem não ter sido devidamente abordadas pelo STF. Um exemplo são os casos de circulação de suporte físico de games, cuja comercialização atualmente está ocorrendo sem o acompanhamento de nenhuma obrigação acessória.

7. **Possível Desmembramento**: a questão que observamos é se devemos considerar o desmembramento da tributação do software entre (i) o bem intangível que comporta os direitos autorais (ISS); e (ii) o seu suporte físico, que irá ser comercializado e irá circular fisicamente (ICMS).

8. **Aspectos Cíveis**: como o Direito Civil trata da questão dos bens imateriais, a sua contratação e outros aspectos práticos.

9. **Dicotomia Tributária**: o julgamento do STF revela uma problemática de maior complexidade no ordenamento tributário brasileiro, que leva ao questionamento da ampliação dessa discussão para além do campo de materialidade do ICMS ou do ISS. Especialmente no campo das novas tecnologias, é desafiador a limitação do enquadramento tributário entre obrigações “de dar” ou “de fazer”. As Autoridades Fiscais deveriam se voltar a alternativas mais amplas e eficientes, que possibilitariam uma arrecadação maior aos Cofres Públicos sem trazer maiores impedimentos ao desenvolvimento das atividades econômicas dos contribuintes.

10. Reforma Tributária: a única alternativa que realmente poderia ofertar uma solução definitiva aos incessantes conflitos tributários seria a reforma tributária, em que a proposta de um imposto amplo, que abranja diferentes hipóteses de incidência, traga uma tributação mais eficiente. Essa é a proposta de discussão para a próxima reunião, em que se sugere uma análise crítica da proposta em trâmite no Congresso Nacional, para que seja feita a reflexão se o novo sistema tributário será capaz de tratar adequadamente as novas discussões envolvendo a economia digital (como o metaverso, os dados, e outras que estão por vir).

Projeto NEF: A tributação na Era Digital

Ata – Reunião do dia 10/03 – Impactos da Reforma Tributária para o Setor de Tecnologia

Participantes:

Ana Carpinetti

Luiz Roberto Peroba

Ângela Andreoli

Victoria Puperi da Rosa

Mariana Carvalho Bayma

Iniciamos a reunião mencionando a PEC 110/2019 que atualmente encontra-se em trâmite no Senado Federal, em estágio avançado, aguardando a votação do texto que deverá ocorrer no próximo dia 16 com grandes chances de aprovação. Identificamos que após diversos estudos/discussões há um consenso sobre a necessidade de implementação de um IVA, bem como que o IVA seria também o tipo de tributação adequada para economia digital.

Após alguns debates no Senado e a apresentação do novo parecer à PEC 110/19, houve uma evolução da discussão para instituição de um IVA-Dual, ou seja, a criação de dois tributos: o IBS, de competência dos estados e municípios e que uniria ISS e ICMS, e a CBS, da União, que reuniria Cofins, Cofins-importação e PIS.

Mencionamos que os fatos geradores da CBS e IBS são praticamente os mesmos, pois se tratam de operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, prestações de serviços e importações. Trata-se de um escopo bastante amplo, que tem o potencial de atingir todas as transações da economia digital.

O grupo identificou dois temas que estão sendo tratados na PEC 110/2019 e que afetam o mercado da economia digital como um todo: **(i)** local de destino da prestação do serviço e **(ii)** responsabilização.

Com relação ao primeiro aspecto, ressaltamos que ainda existe grande controvérsia envolvendo o local da prestação de serviços para fins de recolhimento do ISS, motivo

pelo qual são lavrados diariamente diversos autos de infração pelos Municípios debatendo onde seria o local de prestação.

Considerando essa controvérsia, concluímos que é importante entender o conceito de local de destino da prestação de serviços para fins de recolhimento do IBS, previsto no artigo 156-A, §5º, II, da PEC 110/19. De acordo com esse dispositivo, o resultado da arrecadação do IBS deverá ser distribuído ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino das operações, conforme as respectivas alíquotas.

Em um primeiro momento, o que parece é que esse não seria um problema das empresas, uma vez que seria uma questão apenas de repartição (o valor recolhido será alocado ao local de destino). Contudo, como as alíquotas serão diferentes, as empresas deverão, ao realizar o recolhimento, determinar onde será o destino da operação, o que é um tema mais sensível quando falamos de bens intangíveis (inclusive em outros países, o que poderia ser um campo de estudo do nosso grupo).

Com relação ao segundo ponto, mencionamos que a responsabilização envolve dois aspectos fundamentais: (i) quem de fato poderia ser responsabilizado e (ii) se existem dispositivos legais e constitucionais que podem justificar a responsabilização. No caso da economia digital, mencionamos que existe grande preocupação das plataformas digitais que atuam no Brasil de serem eventualmente responsabilizadas pelo recolhimento do imposto.

Por conta disso, consideramos que é importante entender alguns aspectos relacionados à essas operações de responsabilização, tais como: (i) se se tratam exclusivamente de operações dentro ou fora do território nacional; (ii) como seriam feitas essas responsabilizações, (iii) quem seriam os agentes a serem responsabilizados, entre outros pontos.

Comentamos também que há uma grande preocupação das empresas de tecnologia em buscar uma segurança jurídica na área tributária, de modo a ter uma certeza do que recolher, para que ente tributante, entre outros pontos.

Concluímos que um dos conceitos mais importantes quando falamos da Reforma Tributária seria o de inscrição das empresas no tocante às informações que serão disponibilizadas para auxiliar o Fisco com a fiscalização da tributação.

Decidimos que as próximas duas reuniões serão sobre os dois temas principais relacionados à PEC 110/2019 e as empresas de tecnologia: **(i)** local de destino da prestação do serviço e **(ii)** responsabilização. A próxima reunião do grupo, que acontecerá no dia 17/03, tratará sobre a questão da responsabilização das plataformas digitais pelo recolhimento do CBS.

Para facilitar os debates, a partir da semana que vem, circularemos um *paper* prévio à reunião com um resumo do assunto que será debatido.

Projeto NEF: A tributação na Era Digital

Ata – Reunião do dia 17/03 – Impactos da Reforma Tributária para o Setor de Tecnologia – Responsabilidade Tributária das Plataformas Digitais

Participantes:

Ana Carpinetti
Luiz Roberto Peroba
Eurico M. Diniz de Santi
Melina Rocha
André Corrêa
Ângela Andreoli
Victoria Puperi da Rosa
Mariana Carvalho Bayma

Iniciamos a reunião informando que a Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) adiou novamente a votação do relatório do Senador Roberto Rocha sobre a PEC 110/2019 que reformula o sistema tributário no país. Apesar desse novo adiamento, na próxima reunião não serão apresentadas emendas ou destaques.

Na sequência, mencionamos que durante a pandemia os marketplaces tiveram um importante crescimento dentro do comércio virtual. Grandes empresas da economia tradicional implementaram marketplaces ou plataformas de transações para operações com bens digitais e/ou físicos. Tendo em vista esse crescimento, os legisladores passaram a se preocupar com a tributação envolvendo tais plataformas.

Com relação à PEC 110/2019, tratamos das alterações previstas pelos artigos 156-A, §4º, e 195, §18º. De acordo com esses dispositivos, a Lei Complementar (no caso do IBS) e a Lei Ordinária (no caso da CBS) definirá o sujeito passivo do imposto, que poderá ser, inclusive, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

Tais dispositivos permitem que a Lei Complementar / Lei Ordinária defina que a plataforma digital é sujeito passivo do imposto em duas situações: (i) o consumidor e o vendedor estão dentro do Brasil e a plataforma está no exterior; (ii) consumidor,

vendedor e plataforma estão no Brasil. Apesar do dispositivo estabelecer a responsabilidade da plataforma, entendemos que deve ser analisada como seria aplicada a responsabilização de uma pessoa jurídica fora do Brasil (no caso da plataforma estar no exterior).

Vale mencionar que o objetivo de incluir tais dispositivos na Constituição é justamente autorizar que tanto a Lei Complementar (do IBS) quanto a Lei Ordinária (da CBS) possam atribuir a responsabilidade dessas operações às plataformas (tanto situadas no exterior quanto dentro do Brasil). Assim, a intenção foi justamente criar uma base constitucional para que a legislação infraconstitucional possa estabelecer esse tipo de regra, sem que seja alegada eventual inconstitucionalidade ou violação aos dispositivos do Código Tributário Nacional.

Mencionamos que em outros países (como, por exemplo, Canadá) já existe previsão de responsabilização de fornecedores que estão fora do país, de modo que devem se cadastrar/inscrever e passar a coletar o tributo dos adquirentes que estão localizados dentro do país. Assim, seguindo a lógica do IVA, o fornecedor (seja direto ou marketplace) seria responsável por coletar o tributo do adquirente e repassar aos cofres públicos. Discutimos que seria muito mais um cumprimento de obrigação acessória do que de uma obrigação / ônus econômico efetivamente.

Ressaltamos que o Brasil possui competência para criar leis para que os não-residentes sejam responsáveis pela coleta dos tributos. Contudo, mencionamos que o ponto a ser analisado/pesquisado é como o governo brasileiro poderia exigir o cumprimento dessa atuação dos fornecedores (situados fora do país) para contribuir com o recolhimento de tributos (que será feito pelo adquirente).

Discutimos que a implementação desse procedimento deve ser simples o bastante para possibilitar que efetivamente as plataformas situadas no exterior possam dar cumprimento.

Concluimos que um dos conceitos mais importantes quando falamos da Reforma Tributária seria o de inscrição/registro dos fornecedores não-residentes no tocante às informações que serão disponibilizadas para auxiliar o Fisco com o recolhimento dos tributos. Para tanto, decidimos realizar um estudo de como é feita essa inscrição/registro de fornecedores não-residentes em outros países para que possamos eventualmente sugerir que seja implementado no Brasil. Assim,

entendemos que devem ser considerados dois pontos para essa análise: (i) quais são os critérios/modelos utilizados por outros países de inscrição/registro de não-residentes e (ii) quais as formas para realizar essa operacionalização.

A próxima reunião tratará sobre as perdas dos Estados em conflitos de competência com os Municípios e sobre a perspectiva dos Estados com relação à PEC 110/2019.

Para facilitar os debates, a partir da semana que vem, circularemos um *paper* prévio à reunião com um resumo do assunto que será debatido.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL
Memorando Preparatório | Reunião de 24.3.2022

PARTICIPANTES:

Eurico de Santi (Coordenador Acadêmico)
Osny da Silva Filho (Coordenador Acadêmico)
Ana Carolina Carpinetti (Coordenadora Executiva)
Luiz Roberto Peroba Barbosa
Laura Romano Campedelli
Angela Andreoli
André Rodrigues Corrêa
Victoria Puperi da Rosa
Mariana Carvalho Bayma

TEMA:

As recentes disputas relativas ao ICMS no âmbito do STF e seus impactos no direito privado

1. Como todos bem sabem, as crescentes e constantes mudanças sociais, econômicas e tecnológicas dos últimos anos têm trazido consigo entraves de ordem prática, que revelam uma ineficiência central do nosso ordenamento jurídico: o processo legislativo não é capaz de acompanhar os novos fatos jurídicos que dependem de sua orientação e tutela.
2. Com isso, o Brasil (um País cujo ordenamento foi tradicionalmente estabelecido sob as premissas do *civil law*), tem dependido cada vez mais da formação de precedentes paradigmáticos para garantir a segurança jurídica necessária à Administração Pública e seus jurisdicionados.
3. Embora a criação do direito por meio do Poder Judiciário tenha seus próprios desafios, os direcionamentos originados nesse âmbito têm se aperfeiçoado de maneira mais célere, e muitas vezes debatendo perspectivas privadas e/ou detalhes operacionais que não são tão recorrentemente considerados pelo Congresso Nacional. Estaríamos nos aproximando de um modelo de *common law*?

4. É claro que a resposta a esse questionamento não é simples. Entretanto, do ponto de vista tributário, os contribuintes têm notado a intensificação na adoção de abordagens multidisciplinares para a resolução de litígios com as Autoridades Fiscais. E justamente esse contexto tem acarretado a fixação de diversas teses tributárias que, ao se utilizarem de conceitos civis e privados, os amoldam às circunstâncias político-econômicas que permeiam o julgamento.

5. No que tange especificamente às discussões envolvendo o ICMS (já que a amplitude de temas demanda que haja uma delimitação do exame), destacamos 4 precedentes principais, que ilustram como concepções civilistas foram delineadas pelo STF para definir seus reflexos fiscais, quais sejam:

- **Inserção de publicidade (ADI nº 6.034/RJ – 9.3.2022)**: em que o Estado do Rio de Janeiro buscava a declaração de inconstitucionalidade do Item 17.25 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (conforme alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/16), e subsequente reconhecimento que a atividade de “*inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio*” seria sujeita à tributação pelo ICMS-Comunicação.

Ao analisar a matéria, o STF admitiu que a dicotomia civilista clássica entre a “obrigação de dar” e a “obrigação de fazer” já não seria mais suficiente para solucionar conflitos de competência entre o ISS e o ICMS. Todavia, tal ponto não foi profundamente examinado na decisão, que reputou constitucional a tributação do ISS nos casos de inserção de publicidade pois (i) a Lei Complementar nº 157/16 teria solucionado o conflito de competência, sendo o meio constitucionalmente previsto para tanto (artigo 146, inciso I, da CF); e (ii) a atividade de “inserir” o material publicitário seria apenas conexa aos serviços de comunicação utilizados.

- **Operações com software (ADIs nº 1.945/MT e 5.659/MG – 24.2.2021)**: em que foi proposto encerramento à distinção entre o *software* de prateleira (ICMS) e o *software* por encomenda (ISS), tomando-se por base a dicotomia civil apontada no caso acima.

Contudo, nesse caso, a natureza jurídica dos conceitos atrelados a essa hipótese de incidência foi, ao nosso ver, mais cuidadosamente analisado. Dentre os aspectos abordados pelo STF, merece destaque (i) a definição de programa de computador e a proteção intelectual atribuída a esses bens; e (ii) a (im)prescindibilidade do instrumento corpóreo tangível para a configuração de venda de mercadoria (*i.e.* se o

critério determinante seria o conceito de “mercadoria”, “circulação” ou “transferência”).

Ao final, prevaleceu para o STF **(a)** a imprescindibilidade do esforço humano na criação do *software*; e **(b)** a inclusão do licenciamento de *software* como serviço (Item 1.05) na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, como elementos essenciais para a classificação do fato gerador do ISS em operações envolvendo tais bens.

- **Seletividade do ICMS (RE nº 714.139/SC – 22.11.2021)**: em que foi revisada a constitucionalidade da legislação do Estado de Santa Catarina que previa alíquota majorada do ICMS (25%) para os serviços de energia elétrica e telecomunicações, atribuindo-se um tratamento tributário mais oneroso em decorrência do princípio da seletividade do artigo 155, §2º, III, da CF (sendo que a alíquota regular era de 17%).

Nesse sentido, a questão posta ao STF é que a seletividade do ICMS pressupõe que a carga tributária deve ser imputada aos bens e serviços conforme a sua essencialidade e a necessidade de seu acesso, trazendo o debate quanto à definição de “essencialidade” sob o lado civil, posto que os serviços de telecomunicação e a energia elétrica são consumidos por mais de 98% da população brasileira.

No Voto Vencedor, o STF reconheceu que tanto a telecomunicação quanto a energia elétrica são essenciais para a manutenção da dignidade da pessoa humana, do desenvolvimento nacional (na medida em que são empregados na saúde, educação e demais serviços públicos), além de preservar a capacidade contributiva – já que são consumidos por indivíduos das mais variadas rendas.

- **Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (ADC nº 49/RN – 19.4.2021)**: em que o Estado do Rio Grande do Norte objetivou a obtenção da declaração de constitucionalidade da Lei Estadual que previa a incidência do ICMS na circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (não atrelada a operações de venda).

Para tanto, o STF revisou **(i)** a acepção mercantil do termo “operação”; bem como **(ii)** sua comparação com o conceito de “circulação” enquanto negócio jurídico, para definir que o fator determinante para a configuração do fato gerador do ICMS seria a “circulação jurídica da mercadoria”, em detrimento da mera “circulação física”. Isso pois, nesses cenários, há impactos econômicos (compra e venda) que ensejam o

progresso da mercadoria na cadeia produtiva, e a transferência dos poderes de sua disponibilidade a terceiros.

6. Todos esses julgados, como se nota, propuseram soluções temporárias para problemas permanentes, na medida em que devolveram aos Estados a capacidade de (re)legislar sobre esses mesmos temas desde que sejam observados os requisitos formais estabelecidos pelo STF em consonância com a CF (como a sua introdução pela via de Lei Complementar, ou o conteúdo efetivo de “circulação”), o que pode gerar novas discussões nos próximos anos.

7. Assim, e ponderando que o direito tributário é matéria de sobreposição aos vínculos jurídicos estabelecidos em outras esferas do direito, questiona-se a pertinência da edição de uma Lei Complementar específica, que seja devidamente fundamentada em conceitos privados, para dirimir definitivamente os conflitos de competência entre Estados e Municípios. Afinal, apesar de o STF estar cumprindo com este papel nos últimos litígios, o artigo 156, inciso III, da CF dispõe expressamente que cabe à Lei Complementar definir o que são “*serviços de qualquer natureza*” excetuados do ICMS.

Na próxima reunião do Projeto NEF/FGV TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DOSEC. XXI, que ocorrerá em **31.3.2022**, vamos tratar sobre a tributação de inserção de publicidade e os impactos do recente julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 6034 pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”).

A ADI nº 6034, ajuizada pelo Estado do Rio de Janeiro, visava o reconhecimento da inconstitucionalidade do item 17.25 da Lei Complementar nº 157/16 (“LC nº 157/16”), que prevê a incidência do ISS sobre a atividade de *“inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”*.

O Estado do Rio de Janeiro argumentava que a atividade de “inserção” de textos publicitários se confunde com a própria “veiculação” dessa publicidade e deveria, então, ser tributada pelo ICMS-Comunicação e não pelo ISS, como previsto pelo item 17.25 da LC nº 157/16. O racional defendido pela Fazenda Estadual é de que a incidência do ISS representaria uma invasão de competência tributária dos Estados.

Quando do julgamento, o STF não acolheu a pretensão do Fisco e, por unanimidade, declarou constitucional o item 17.25 da LC nº 157/16.

De acordo com o entendimento do Relator, Ministro Dias Toffoli, **(i)** a atividade de inserção de publicidade corresponde a um ato preparatório ao próprio serviço de comunicação; e **(ii)** a LC 157/16, ao incluir essa atividade no item 17.25, solucionou o conflito de competências, prevalecendo a incidência do ISS.

Após a publicação do Acórdão de julgamento, a Fazenda Estadual do Rio de Janeiro opôs, então, embargos de declaração, alegando que o ISS seria residual em relação ao ICMS-comunicação, bem como alegando que a decisão teria analisado equivocadamente os conceitos de “inserção” e “veiculação”.

O Estado do Rio de Janeiro também pleiteou que fosse conferida interpretação conforme a CF para que a incidência do ISS ficasse restrita aos serviços de inserção, e não de veiculação de publicidade e, como forma de modulação de efeitos, fosse reconhecida a validade das cobranças de ICMS efetuadas antes da LC nº 157/16.

Um dos principais questionamentos envolvendo esses embargos de declaração, que serão debatidos em nossa próxima reunião, recai em analisar se uma Lei Complementar, como a LC nº 116/03 e a LC nº 157/16 ou a própria Lei Kandir, poderia ou não ser considerada norma geral para efeitos de solução de conflito de competência.

Além disso, vamos discutir também a possibilidade de o STF modular os efeitos da decisão para permitir as cobranças de ICMS já lançadas pelos Estados, como pretendido pela Fazenda Estadual, especialmente com base na distinção entre “inserção” e “veiculação” de publicidade.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉC. XXI
Memorando Preparatório | Reunião de 7.4.2022

TEMA:

Critérios para a definição do local de prestação do serviço para fins de recolhimento do ISS

Quando a Lei Complementar nº 116 foi publicada, em 31.7.2003, o critério para definição do Ente competente para cobrança e recolhimento do ISS parecia claro, já que “*o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador*” (artigo 3º), ao passo que se definia como “*estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional*” (artigo 4º).

Entretanto, a evolução das relações econômicas e sociais, intensificada pelo surgimento das novas tecnologias, fez com que tal critério não fosse mais suficiente para definição do local de prestação do serviço e, conseqüentemente, do Município responsável pela exigência do ISS.

A necessidade de revisão do tema desencadeou nova interpretação, pelo STJ, no Recurso Especial nº 1.060.210/SC (sob a sistemática de Recursos Repetitivos), de que o ISS deve ser recolhido ao Município onde há a **unidade econômica e profissional** do contribuinte. Ou seja, o local onde está centralizado o poder decisório da empresa, responsável por negociar e operacionalizar a prestação de serviços.

A partir de então, a conclusão alcançada pelo STJ deveria ser suficiente para direcionar contribuintes e Autoridades Fiscais na definição do aspecto espacial do ISS. Afinal, a definição da localização da unidade econômica e profissional da empresa é de simples identificação caso a caso.

Na prática, porém, temos observado diversos questionamentos por parte dos Fiscos Municipais, se valem dos mais variados critérios para verificação do “local do estabelecimento prestador” buscando justificar a incidência do ISS em seu Município.

Como exemplo desses conflitos de competência relativos ao ISS, destacamos 4 casos recentes, em que Autoridades Fiscais Municipais lavraram Autos de Infração alegando que o Município do estabelecimento prestador seria diferente daquele indicado pelo contribuinte:

Serviço Prestado	Critério do Fisco	Defesa do Contribuinte
Intermediação de serviços de entrega	Existência de estabelecimento locado com CNPJ ativo no Município.	Não há indícios de atividade nos estabelecimentos, que estão inativos há mais de 5 anos.
Intermediação de vendas via <i>e-commerce</i>	Endereço da sede de diretores da empresa.	O estabelecimento autuado não detém infraestrutura suficiente para prestação do serviço.
Artísticos	Endereço constante no CNPJ.	O estabelecimento não detém infraestrutura para a gravação e dispersão do programa televisivo.
Consultoria	Existência de estabelecimento no Município.	O estabelecimento é dedicado apenas a atendimento ao público.

A aleatoriedade nos critérios adotados pelos Fiscos evidencia que cada Município vem definindo seu próprio elemento de conexão para legitimar a cobrança do ISS. Esse cenário leva ao questionamento se os parâmetros fixados pelo STJ foram suficientes para solucionar a competência municipal ou se seria necessária uma alteração legislativa na Lei Complementar nº 116/03 que defina expressamente o que deve ser considerado como “unidade econômica e profissional”.

Esse debate é especialmente necessário considerando a popularização de novas formas de prestação de serviços, como **(a)** o home office, cada vez mais comum com a globalização e virtualização dos negócios, e **(b)** os *data centers*, em que empresas de tecnologia precisam instalar servidores em diferentes localidades para garantir a difusão de seus serviços. Ambos os casos ainda comportam discussões quanto aos elementos de conexão dessas atividades ao Município responsável pelo ISS, e devem ter uma solução adequada que traga segurança jurídica aos contribuintes.

Assim, o grupo de estudos da “Tributação na Era Digital do Século XXI”, do NEF/FGV, irá analisar, na próxima reunião do dia 7.4.2022, **(i)** quais fatores podem influenciar na definição do local em que ocorre a prestação de serviços, para fins de apuração e recolhimento do ISS; **(ii)** os argumentos utilizados pelas Autoridades Fiscais para sustentar sua reclassificação do estabelecimento prestador; **(iii)** os possíveis desfechos para as discussões emergentes relativas ao *home office* e *data centers*; e, ainda, **(iv)** qual seria o mecanismo mais adequado (jurisprudência ou Lei) para resolver tais conflitos de competência.

Na próxima reunião do Projeto NEF/FGV TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉCULO XXI, que ocorrerá em **28.4.2022**, trataremos do conceito de resultado para fins de exportação de serviço a partir da evolução da jurisprudência do STJ e dos impactos para as empresas de tecnologia localizadas no Brasil que exportam serviços inclusive de back office às suas acionistas no exterior.

A Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003 ("LC 116/03"), em seu artigo 2º, inciso I, prevê que o Imposto sobre Serviços ("ISS") não incidirá sobre as receitas de exportações de serviços. No entanto, a lei apenas indicou que não se enquadram nessa isenção as receitas que decorram de serviços cujo resultado se verifique no Brasil, ainda que o pagamento por sua contratação seja realizado a residente no exterior, sem definir o conceito de resultado.

Em razão da indefinição sobre o conceito de "*resultado do serviço*", o tema da incidência de ISS sobre receitas de exportação vem gerando grandes discussões.

Nos últimos anos, o STJ analisou em 5 casos o local em que ocorre o resultado do serviço para concluir isenção ou não do ISS.

A primeira vez foi no julgamento do Recurso Especial 831.124/RJ. O STJ concluiu que estaria descaracterizada a exportação de serviço caso o seu resultado fosse inteiramente concluído no Brasil, ainda que o serviço tivesse sido contratado por empresa estrangeira.

Somente 10 anos depois, com o julgamento do AREsp nº 587.403/RS, outra composição da Primeira Turma do STJ analisou novamente o conceito de resultado e alterou o entendimento anterior. A Turma reconheceu que, para fins de ISS, deve-se verificar o local em que serão usufruídos os benefícios do serviço e a intenção do contratante estrangeiro, e não necessariamente onde ocorre a conclusão do serviço.

Esse posicionamento foi reforçado pela Primeira e Segunda Turmas do STJ nos julgamentos dos AgInt no AREsp 1.446.639, AREsp nº 1.150.353/SP e REsp nº 1.805.226/SP.

Porém, apesar de o STJ ter pacificado o seu entendimento no sentido de que deve-se verificar, para fins de isenção do ISS, o local em que o benefício do serviço foi

usufruído, não analisou qual seria a real abrangência desse conceito, o que ainda dificulta a interpretação do contribuinte.

Nesse contexto, os serviços prestados para o exterior, principalmente envolvendo empresas de tecnologia, podem ter seus benefícios reflexos/indiretos verificados em outros países, inclusive no próprio Brasil, o que dificultaria analisar onde aconteceria o resultado final do serviço (se no território brasileiro ou no exterior).

Nesse cenário, a dúvida que fica é se o critério para essa análise deve ser objetivo, por exemplo, analisado a partir do contrato de prestação de serviço, ou, se deve ser considerado o local onde os serviços tenham eventualmente surtido efeitos, ainda que reflexos ou indiretos e mesmo que após um longo lapso temporal.

Assim, o grupo de estudos da “Tributação na Era Digital do Século XXI”, do NEF/FGV, irá analisar, na próxima reunião do dia 28.4.2022, as seguintes questões: **(i)** a existência ou não de um racional comum nos precedentes do STJ para definição do que seria fruição de serviço; **(ii)** qual o limite para verificação dos benefícios no exterior; e **(iii)** possibilidade de se tributar um serviço que, de modo reflexo ou indireto, trouxer benefícios vinculados ao Brasil.

Blockchain e tributação

A tecnologia blockchain se popularizou a partir do Bitcoin, sistema eletrônico de contabilidade concebido em 2008 como alternativa tecnológica ao dinheiro controlado por bancos e atrelado a emissões monetárias estatais. Desde então, mas sobretudo a partir do lançamento do Ethereum, em 2015, as aplicações da tecnologia – *use cases*, no jargão importado da ciência da computação – vêm se multiplicando, a ponto de discutirmos, hoje, as condições de possibilidade de um universo paralelo em *blockchain* – o *metaverso* no sentido mais rigoroso do termo.¹

Acompanhar os desdobramentos da tecnologia blockchain não é tarefa fácil. Ainda mais difícil é definir *se* e *como* esses desdobramentos devem ser tributados, sobretudo quando nos damos conta de que as aplicações em blockchain não se esgotam em suas funções mais evidentes, e em certos casos parecem desfiá-las: nem todo *token* é um valor mobiliário; NFTs são mais do que certificados de obras de arte; júris estabelecidos na plataforma Kleros não funcionam como tribunais arbitrais; nem toda DAO corresponde a uma organização societária; interfaces para Web 3.0 como a Metamask são mais versáteis que navegadores comuns; *cold wallets* não são apenas carteiras digitais. Poderíamos seguir com os exemplos.

No Brasil, os debates sobre o assunto têm evidenciado duas abordagens opostas. De um lado estão aqueles para quem direito e blockchain se apresentam como termos incompatíveis: onde há blockchain não há direito, e onde há direito não há blockchain. A deturpação da ideia de que legislação e código-fonte são modelos regulatórios alternativos parece fomentar esse entendimento.² Em sua versão extrema, essa leitura reduz a tecnologia a um mecanismo de planejamento tributário, senão mesmo a um instrumento de evasão fiscal.

De outro lado estão aqueles para quem a tecnologia blockchain é uma cortina de fumaça lançada sobre problemas que já fazem parte do cotidiano jurídico: suas aplicações não seriam diferentes daquelas que hoje constituem a economia digital, e particularmente a chamada economia do compartilhamento. Essa leitura diminui

¹ Osny da Silva Filho, *Metaverse as Utopia*, texto em elaboração, 2022.

² A origem dessa confusão parece estar em leituras apressadas do famoso livro de Lawrence Lessig, *Code and Other Laws of Cyberspace*, New York: Basic Books, 1999.

a importância de elementos aparentemente distintivos da tecnologia blockchain como o registro descentralizado, a criptografia baseada em chaves públicas e privadas e a validação distribuída ponto a ponto. Quem rejeita a novidade da tecnologia não ignora esses elementos, mas acredita que eles não são decisivos para a definição da disciplina jurídica de suas aplicações.

Entre esses extremos, gostaríamos de dirigir nossa atenção a aplicações específicas, deixando em segundo plano posições abrangentes sobre a relação entre direito e tecnologia blockchain.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉC. XXI
Memorando Preparatório | Reunião de 19.5.2022

TEMA:

Transações econômicas nos metaversos e como tributá-las

Em continuidade às discussões sobre os desafios legais relativos aos *blockchains*, *non-fungible tokens* (“**NFT**”) e *crypto*, na próxima reunião de 19.5.2022, o grupo de estudos da “**Tributação na Era Digital do Século XXI**”, do NEF/FGV, irá se aprofundar na análise da nova realidade introduzida pelos metaversos, e seus inevitáveis desdobramentos tributários a serem observados no Brasil nos próximos anos.

Segundo definição da OCDE¹, os mundos virtuais denominados “metaversos” são locais onde “*a maioria das interações humanas ocorre em espaços de realidade virtual altamente imersivos e engajantes*” e, ao mesmo tempo, oferecem a oportunidade de os usuários navegarem entre diferentes plataformas utilizando sua própria identidade para participar de eventos, adquirir bens e serviços ou celebrar contratos².

A amplitude dos metaversos têm levado à conclusão de que esses espaços representam uma nova etapa na evolução da economia digital. Desde a criação dos primeiros jogos de simulação de “mundo virtual em 3D”, no início do século, temos visto a tecnologia avançar em proporções cada vez mais impressionantes, passando por realidades aumentadas, inteligências artificiais e a Internet das Coisas.

Agora, em pouco mais de 20 anos, nos deparamos com organizações autônomas e descentralizadas, cujo potencial econômico, social e tecnológico é capaz de mudar as relações interpessoais como conhecemos.

¹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”). “Global Scenarios 2035. Exploring Implications for the Future of Global Collaboration and the OECD.” In: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/df7ebc33-en.pdf?expires=1652897778&id=id&accname=guest&checksum=DA3B5CBF8CD2D90FCFBF08AE713EA386>

² EY Global. The metaverse promises to be a hive of economic activity. But how will this virtual world be taxed in the real world?

In: https://www.ey.com/en_lu/tax/how-the-metaverse-and-web3-are-creating-real-tax-issues

Especialmente durante a pandemia do COVID-19, quando muitas formas de relações *online* ganharam preferência frente às presenciais, os metaversos tiveram destaque expressivo pelas diversas possibilidades de atividades que compreendem. Como exemplos relevantes e recentes, mencionamos:

(a) shows realizados por artistas famosos a milhões de pessoas em plataformas de jogos, que permitem não apenas a interação entre o artista e a audiência, mas também a aquisição de mercadorias promocionais; e

(b) a aquisição de terrenos virtuais em que os usuários “constroem” os seus “estabelecimentos comerciais” ou “residenciais” e adquirem versões digitais de os objetos cotidianos – incluindo roupas e acessórios para seus avatares pessoais³.

Embora ambos os cenários descritos acima tenham acontecido no exterior, quando essa realidade for trazida ao Brasil, teremos um grande desafio pela frente: como tributar essas transações?

As principais questões que entendemos que precisam ser endereçadas são: **(i)** existe algo na legislação brasileira (ou eventualmente comparada) que possa servir de base para o tratamento tributário dos metaversos e seus ativos? **(ii)** qual seria a jurisdição competente para fiscalizar e tributar esses espaços? **(iii)** como conciliar os requisitos para tributação e o ambiente pseudoanônimo dos metaversos?

³ Idem.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉC. XXI
Memorando Preparatório | Reunião de 26.5.2022

TEMA:

ISS sobre cessão de uso de marca | RE 1.348.288/SP (Tema 1.210)

Na próxima reunião do Projeto NEF/FGV TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DOSEC. XXI, que ocorrerá em 26.5.2022, vamos tratar sobre a incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca, em vista do recente reconhecimento da Repercussão Geral da matéria no leading case do RE 1.348.288 (Tema 1.210), e sobre a dicotomia entre as obrigações de fazer e de dar para definir a incidência do imposto municipal.

Nos últimos anos, o STF analisou a constitucionalidade da cobrança de ISS sobre diversas atividades sob a perspectiva da natureza da obrigação e, mais especificamente se estariam sujeitas à incidência do referido tributo apenas as obrigações “de fazer”, ou se a incidência do ISS abrangeria também as obrigações “de dar”.

Até 2009, o STF mantinha um posicionamento de que somente a prestação de serviços em que fosse “*envolvido na via direta o esforço humano*” poderia ser considerada fato gerador do ISS. Ou seja, apenas haveria incidência do tributo quando fosse necessariamente verificada uma “obrigação de fazer”.

Contudo, ao julgar o Recurso Extraordinário 592.905/SC, o STF relativizou em certa medida a distinção entre as obrigações “de dar” e “fazer” para definir o campo de materialidade do ISS. Nesse julgamento, ao analisar as operações de *leasing*, a Suprema Corte entendeu que (i) as operações de *leasing* financeiro e do *lease-back* seriam tributáveis pelo ISS, já que tais atividades envolveriam tanto um “dar” quanto um “fazer”; ao passo que (ii) as operações de *leasing* operacional foram consideradas não tributáveis pelo imposto municipal, posto que a atividade em questão revelaria a preponderância da obrigação de “dar” em detrimento de eventual “fazer.”

Corroborando com esse entendimento, o Plenário do STF voltou a analisar o assunto por ocasião do julgamento do RE 651.703/PR, momento em que firmou precedente

(por maioria de votos), em sede de Repercussão Geral, no sentido de que as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde estão sujeitas à incidência do ISS.

Por ocasião desse julgamento, o Ministro Relator Luiz Fux, em seu voto, defende que o conceito de "serviço" previsto na CF/88 não se confunde com o conceito de "serviço" adotado pelo Direito Privado, motivo pelo qual a caracterização do fato gerador do ISS não estaria limitada somente às obrigações de "fazer."

Em outra ocasião ainda, a Suprema Corte declarou a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de franquia, tendo em vista que a estrutura do negócio de franquia inclui tanto as obrigações de dar como prestação de fazer.

Por todos esses precedentes, nota-se que o entendimento do STF é de que o Imposto sobre Serviços incide sobre atividades que envolvam obrigações de dar, desde que também envolvam obrigações de fazer.

No caso do RE 1.348.288, mais uma vez, a Suprema Corte será levada a analisar os limites da incidência do ISS e o conceito estabelecido pela Constituição Federal de serviço tributável, o qual é interpretado como o serviço conduzido por uma conduta humana apta a cumprir uma obrigação de fazer.

Vale destacar que a discussão sobre a incidência do ISS sobre cessão de uso de marcas nunca foi analisada de forma vinculante pela Suprema Corte, uma vez que os precedentes existentes se baseavam exclusivamente na Reclamação Constitucional nº 8.623/RJ, que se limitou a afirmar que a cessão de marca não consigura locação de bem móvel.

Na análise da Reclamação Constitucional nº 8.623/RJ, o debate se restringiu apenas a analisar a convergência entre os institutos, inexistindo qualquer análise relativa à natureza da cessão de uso de marca e muito menos sobre a constitucionalidade do ISS sobre esses contratos específicos.

Nos autos do RE 1.348.288, o Plenário deverá examinar a natureza da cessão do uso de marca enquanto obrigação em si, cujo escopo contratual apenas autoriza o uso de marcas e imagens específicas, ou seja, cedendo o acesso e a utilização de conteúdo específico, sem haver, necessariamente, uma prestação de fazer envolvida.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉC. XXI
Memorando Preparatório | Reunião de 2.6.2022

TEMA:

ADI 6.034 | ICMS sobre Veiculação de Publicidade | Embargos de Declaração do Estado

Em continuidade às discussões sobre o julgamento do STF acerca da incidência do ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade, na próxima reunião de 2.6.2022, o grupo de estudos da “**Tributação na Era Digital do Século XXI**”, do NEF/FGV, irá se aprofundar na análise da decisão dos Embargos de Declaração fazendários opostos nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“**ADI**”) nº 6.034/RJ.

Por meio dos Embargos, o Estado do Rio de Janeiro (Fazenda Estadual), buscava a modificação do Acórdão proferido pelo STF em sentido favorável aos contribuintes, e suas principais alegações (dentre os 9 temas levantados) eram que:

- (i) o ISS seria residual em relação ao ICMS-Comunicação;
- (ii) o Tribunal teria adotado uma interpretação ampla de “serviços” e inadequadamente restritiva para “comunicação”;
- (iii) haveria diferenças práticas entre “inserção” e “veiculação” de publicidade, estando sujeitos a tributações distintas;
- (iv) a inserção de publicidade não poderia ser tida como “atividade-meio” do serviço de comunicação; e
- (v) os lançamentos de ICMS realizados até a publicação da Lei Complementar nº 157/16 seriam válidos.

Apesar da apreensão dos contribuintes com a pretensão do Estado do Rio de Janeiro, o STF finalizou sessão em 27.5.2022 e manteve a sua decisão original, reiterando a constitucionalidade do Item 17.25 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que autoriza a incidência do ISS sobre a “inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio”.

A rejeição dos Embargos de Declaração do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, representou vitória aos contribuintes que atuam no mercado tecnológico, já que as discussões quanto à incidência do ISS ou do ICMS-Comunicação sobre a inserção de publicidade online se iniciaram quase que concomitantemente à instalação desses modelos de negócio no Brasil.

Assim, foi confirmada a resolução do conflito de competência tributária firmada pela Lei Complementar nº 157/16 (que incluiu o Item 17.25 na Lista de Serviços), e que reconheceu a natureza dessas atividades como serviços em sentido geral, e que a exigência do ISS sobre a inserção de publicidade não violaria a competência atribuída aos Municípios.

Conforme o raciocínio desenvolvido pelo Relator Ministro Dias Toffoli (no Acórdão de 9.3.2022), **(a)** o STF admite interpretação ampla do conceito de serviços “de qualquer natureza”; **(b)** a prevalência do ISS determinada pela Lei Complementar nº 157/16 evidencia o exercício de uma discricionariedade legítima do legislador; e **(c)** a atividade de inserção de publicidade corresponde a um ato preparatório ao próprio serviço de comunicação, de modo que não se sujeita ao campo de incidência do ICMS-Comunicação.

A partir desse contexto, nossa próxima reunião irá abordar os impactos imediatos e a longo prazo da ADI 6.034/RJ para os contribuintes que atuam no setor de tecnologia, bem como eventuais implicações desse precedente em outros casos que também tratam de conflitos de competência entre Estados e Municípios, sob a ótica da Lei Complementar nº 116/03 e da Lei Kandir como suficientes para a resolução de conflitos de competência.

PROJETO NEF | A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO SÉC. XXI
Memorando Preparatório | Reunião de 9.6.2022

TEMA: Possíveis impactos fiscais do PL das Fake News

Em 30.6.2020, o Senado Federal aprovou o texto-base do Projeto de Lei nº 2.630/2020 (“PL nº 2630/2020”), que busca instituir a *“Lei Brasileira de Liberdade, Responsabilidade e Transparência na Internet”*.

Apesar de não ser esse o seu único objetivo, o projeto de lei foi, até o momento, a iniciativa de maior êxito dentre todas as proposições legislativas que, em tese, intentam combater o fenômeno da desinformação e, justamente por isso, ficou popularmente conhecido como “PL das Fake News”.

Atualmente, esse PL das Fake News aguarda análise e votação na Câmara dos Deputados, e tem gerado debate em razão da aproximação das eleições no final deste ano, bem como das controvérsias a respeito da regulamentação da desinformação.

Exclusivamente sob o enfoque tributário, vale destaque para a atual redação do seu artigo 21 (substitutivo do Relator, Dep. Orlando Silva, PCdoB/SP, de 31.3.2022), que se lê: *“A comercialização de publicidade e impulsionamento para divulgação por provedores sediados no exterior deverá ser realizada e reconhecida por sua representante no Brasil e conforme a legislação de regência da publicidade no país, quando destinada ao mercado brasileiro.”*

O destaque é feito para esse dispositivo, pois seu comando pode obrigar provedores estrangeiros que comercializem ou impulsionem publicidade destinada ao mercado brasileiro a realizarem e reconhecerem essa atividade por meio de um representante legal no país, fazendo com que tais provedores se estabeleçam no país e, com isso, exportem ou prestem serviços locais de publicidade, possivelmente sujeitos à tributação no Brasil.

Em vista disso e das discussões que tem surgido sobre o tema, o Grupo de Trabalho do NEF/FGV sobre a Tributação na Era Digital do Séc. XXI pretende explorar o conteúdo e alcance do artigo 21 do PL de Fake News na sua próxima reunião de 9.6.2022, a fim de identificar e comentar possíveis impactos fiscais que esse dispositivo poderá trazer aos provedores estrangeiros.

Nesse sentido, o Grupo discutirá qual a possível natureza jurídica da regra contida no artigo 21 do PL de Fake News, a fim de definir a extensão e limites do dever que seria

criado com esse dispositivo, estabelecendo as características legais que tal obrigação deverá observar no contexto da possível aprovação desse projeto.

A partir dessa análise, o Grupo debaterá, dentre outros pontos, os possíveis (se houver) (i) impactos fiscais na prestação local e exportação de serviços de comercialização e/ou impulsionamento de publicidade; (ii) riscos no caso de provedores externos que descumpram a obrigação imposta pelo artigo 21 do PL e continuem prestando do exterior os serviços descritos no dispositivo; e (iii) estruturas que provedores estrangeiros poderiam adotar para cumprir com o comando contido em tal artigo 21.
