

Curso de Especialização em Tributos Indiretos
– ICMS, IPI, ISS, PIS/COFINS

AULA 06: TRIBUTOS INDIRETOS E NOVAS TECNOLOGIAS

Fernanda Possebon Barbosa

Março 2023



AULA 06: TRIBUTOS INDIRETOS E NOVAS TECNOLOGIAS

12.1. Softwares

12.2. Internet das coisas (IOT)

12.3. Streaming

12.6. Veiculação de publicidade

12.7. Impressão 3D

12.8. Marketplace



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Conflito “clássico”: ICMS x ISS

Software com
suporte físico



Cessão por download



SaaS



App

Software personalizado

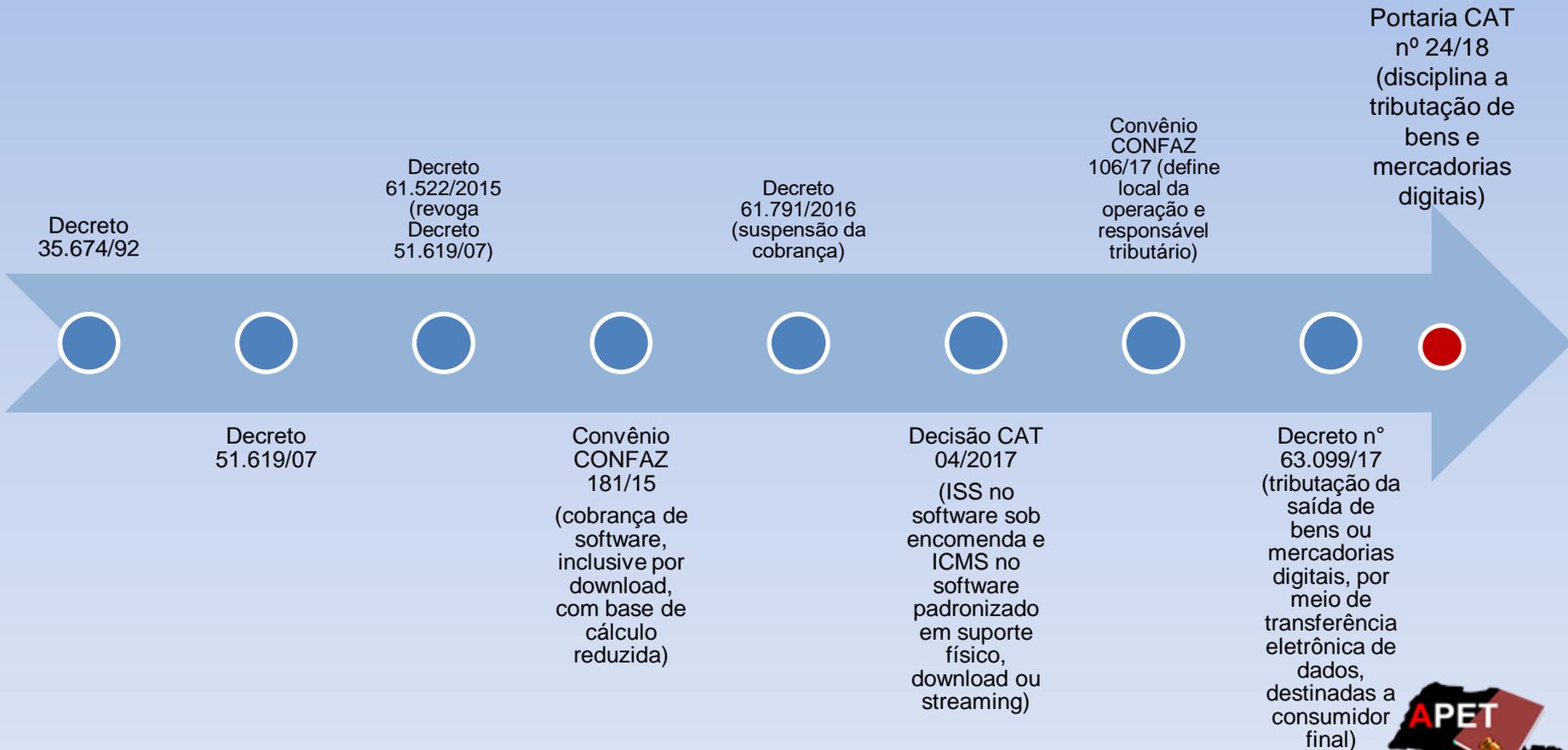
- Customização
- Transferência de tecnologia



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

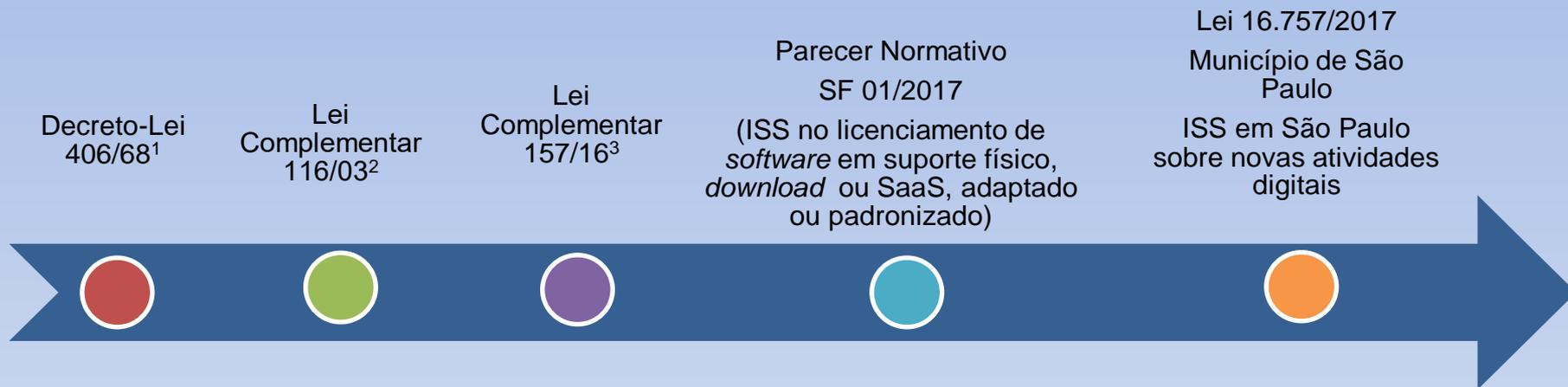
Evolução normativa – ICMS (Competência estadual?)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Evolução normativa – ISS (Competência municipal?)



¹“Lista de serviços: (...) XIII - Organização, programação, planejamento e consultoria técnica, financeira ou administrativa, avaliação de bens mercadorias, riscos ou danos; laboratório de análises técnicas; **processamento de dados**; serviços congêneres e similares..” (lista original);

²1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

³1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 - 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).



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Legislação – ICMS/SP x ISS/SP



RICMS/SP Decreto nº 45.490/00:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:

I - operação relativa à circulação de mercadorias inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas das e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

Artigo 16 – Considera-se, também, estabelecimento autônomo: (...)

IV - o site ou a 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.

Artigo 19 – Desde que pretendam praticar com habitualidade operações relativas à circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, deverão inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes do início de suas atividades: (...)

XV-A - o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize a venda, a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico e mesmo que em razão de contrato firmado com o comercializador.

Lei nº 13.701/03:

Artigo 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador:

1 - Serviços de informática e congêneres.

(...)

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 - Assessoria e consultoria em informática.

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

1.09 - 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).



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Evolução Jurisprudencial - STF

RE 176.626 (10/11/98)

- Constitucional incidência do ICMS sobre “*software* de prateleira”;
- Distinção entre programa de computador comercializado em larga escala (mercadoria) x programa disponibilizado por licenciamento ou cessão de uso, considera ser um bem incorpóreo;
- Autorização da incidência do ICMS sobre o “de prateleira” (disponibilização em massa, corpóreo, mercadoria) e afasta o ICMS sobre o licenciamento de programa / incorpóreo*.

ADI 5659/1945 (24/02/21)

- Afasta jurisprudência, prévia à LC 116/03, com distinção entre *software* de prateleira e customizado;
- Considera novo conceito de serviço adotado pela Casa, sem dicotomia DAR x FAZER;
- Surgimento da LC 116/03 para afastar o conflito de competência - item 1.05 (licenciamento / cessão de uso de programa);
- *Software* (e outros serviços correlatos da lista – item 1) como resultado de esforço humano;
- Aplica mesmas conclusões ao SaaS.

*Não tratou do ISS porque não foi objeto da lide a incidência desse imposto, tampouco havia previsão na lista de serviços, à época do julgamento.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Receita Federal – SC COSIT nº 36/2023 - Percentuais Lucro Presumido

“(...) Para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, na alínea "a" do inciso III desse mesmo artigo.”

Essa é a primeira Solução de Consulta na qual a Receita Federal passa a aplicar os critérios estabelecidos pelo STF para reconhecer a incidência do ISS sobre a atividade de desenvolvimento / licenciamento / cessão de uso.

Até a edição da SC COSIT 36/2023, mesmo após fevereiro/2021 a RFB mantinha a tributação no percentual de 8% (comercialização) para licenciamento de softwares considerados “de prateleira”, e em 32% (serviço) para os softwares “customizados”.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

PIS/COFINS

Legislação* exclui da sistemática não cumulativa “as receitas *auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.*”

Em relação aos *softwares importados* a receita derivada da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso segue sujeita à incidência não cumulativa das contribuições.

*Art. 10, inciso XXV, parágrafo 2º e art. 15, inciso V da Lei nº 10.833/03



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

PIS/COFINS

“(…) REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. SOFTWARE IMPORTADO. CONCEITO. O conceito de “software importado”, termo utilizado no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da exceção ao regime cumulativo da COFINS disposto no inciso XXV desse mesmo art. 10 (aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep por força do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003), não pode ser buscado no Direito Aduaneiro, uma vez que software não é considerado uma mercadoria para fins aduaneiros, não podendo se falar em importação física de software, em registro de declaração de importação de software, em classificação fiscal de software, em valoração aduaneira de software ou em desembaraço aduaneiro de software. O “software importado”, para fins do disposto no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, é aquele desenvolvido fora do País e para cá “trazido” por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet. (Cont.)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

PIS/COFINS

“(…)

REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. RECEITAS AUFERIDAS COM A COMERCIALIZAÇÃO DO DIREITO DE USO (LICENCIAMENTO) DE SOFTWARE DESENVOLVIDO POR TERCEIRA EMPRESA.

As receitas auferidas por empresa de serviço de informática com a comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa estão sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS, não se aplicando a essas receitas a exceção prevista no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.”

(CARF – 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma – Processo nº 13864.720156/2016-68 - Sessão de 27/10/2021)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Serviço de consultoria?



Streaming?

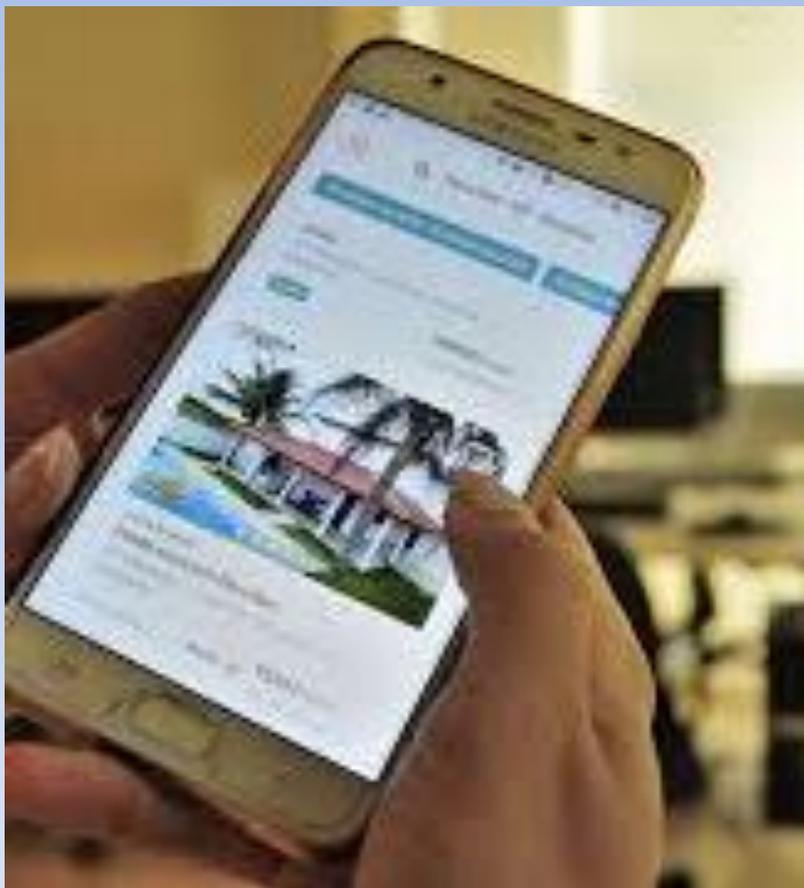
SAAS?

Serviço educacional?



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

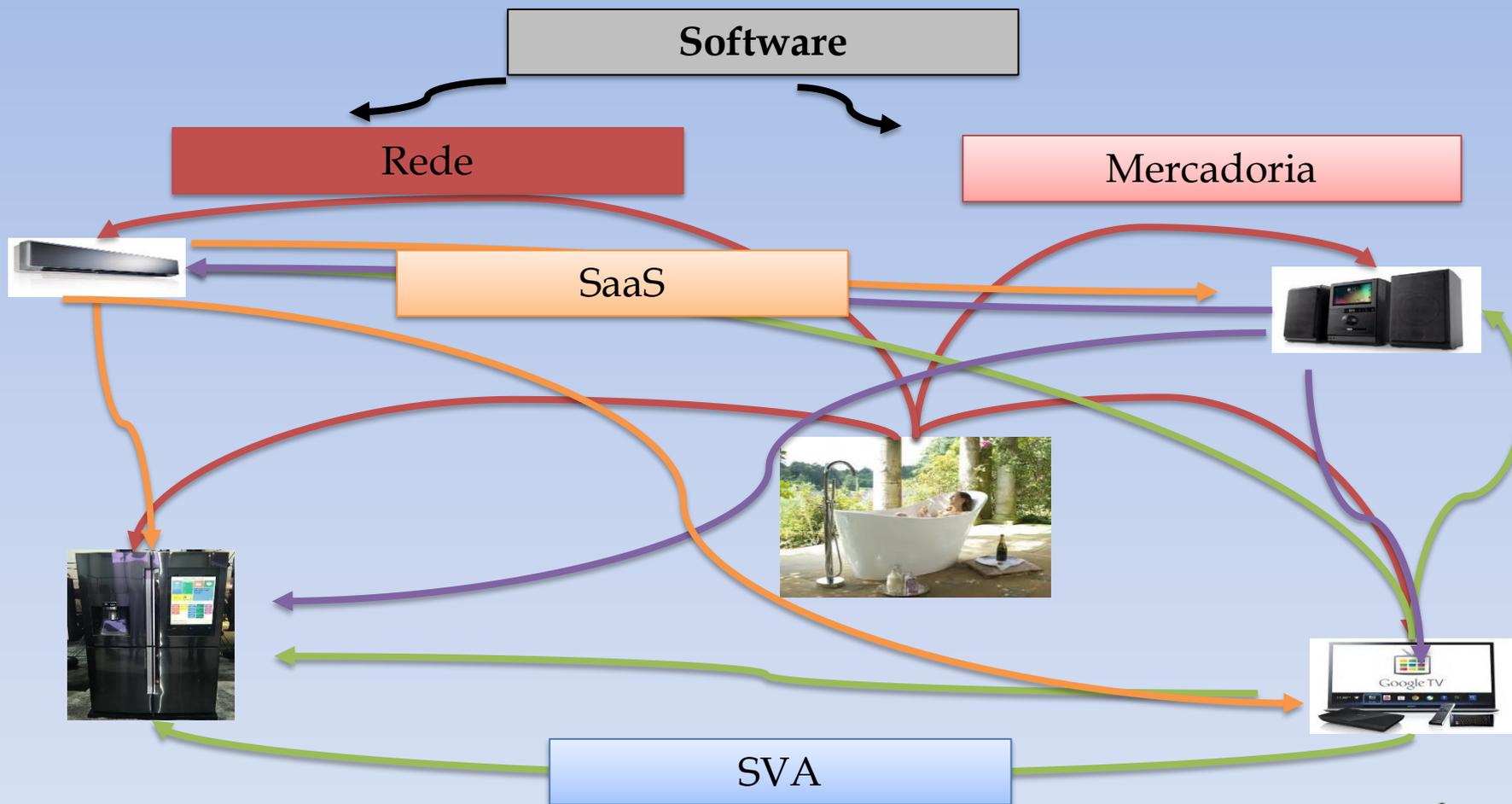


Plataformas digitais de locação de imóveis:

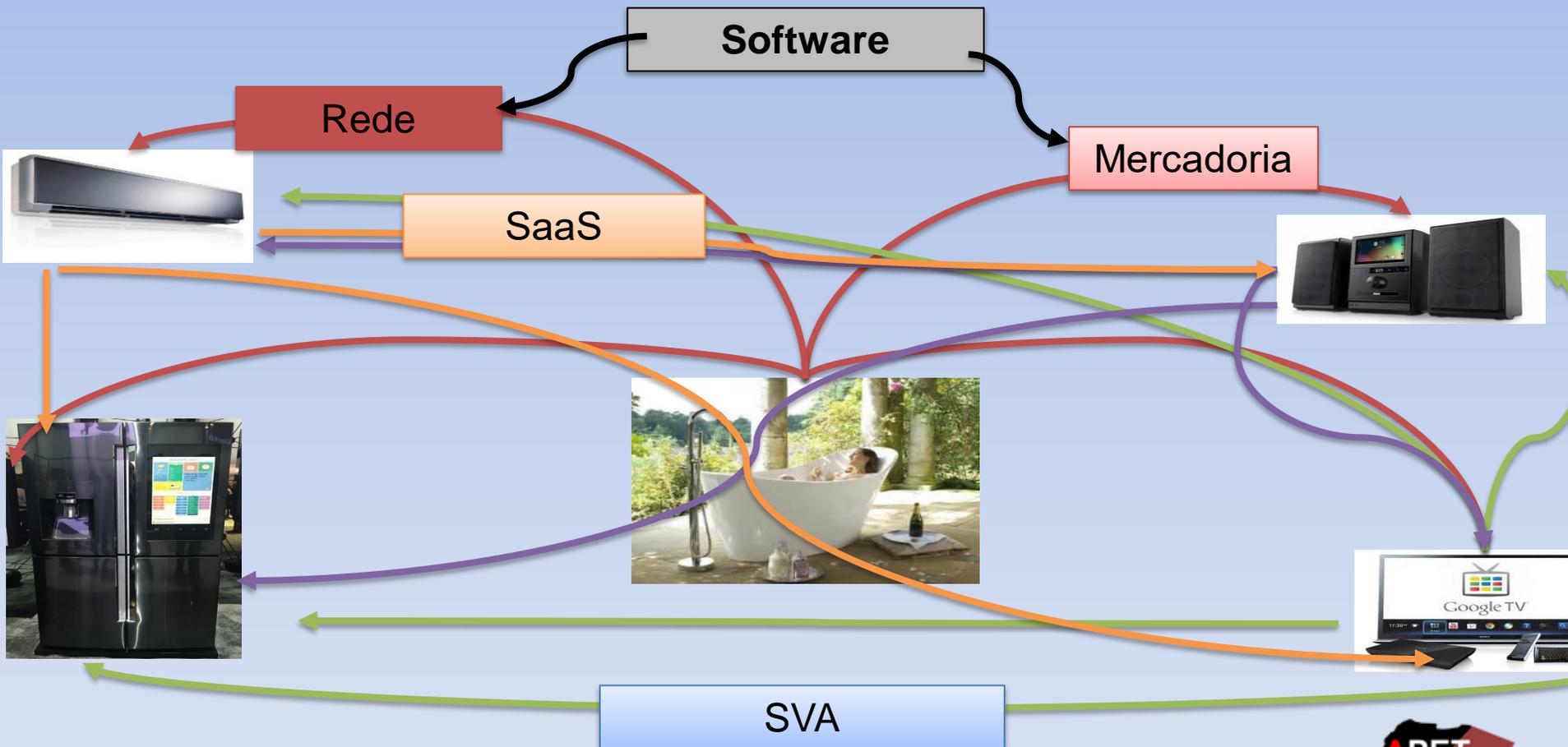
- SAAS?
- Intermediação?



Tributos indiretos e novas tecnologias IOT

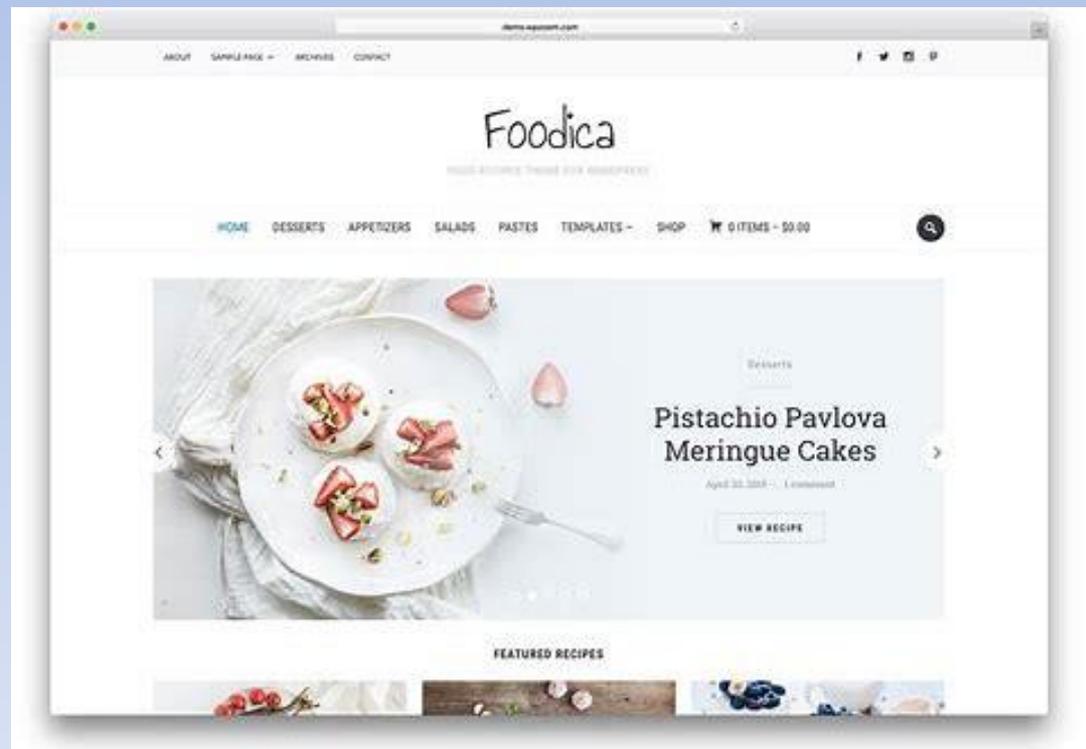


Tributos indiretos e novas tecnologias IOT



Tributos indiretos e novas tecnologias IOT

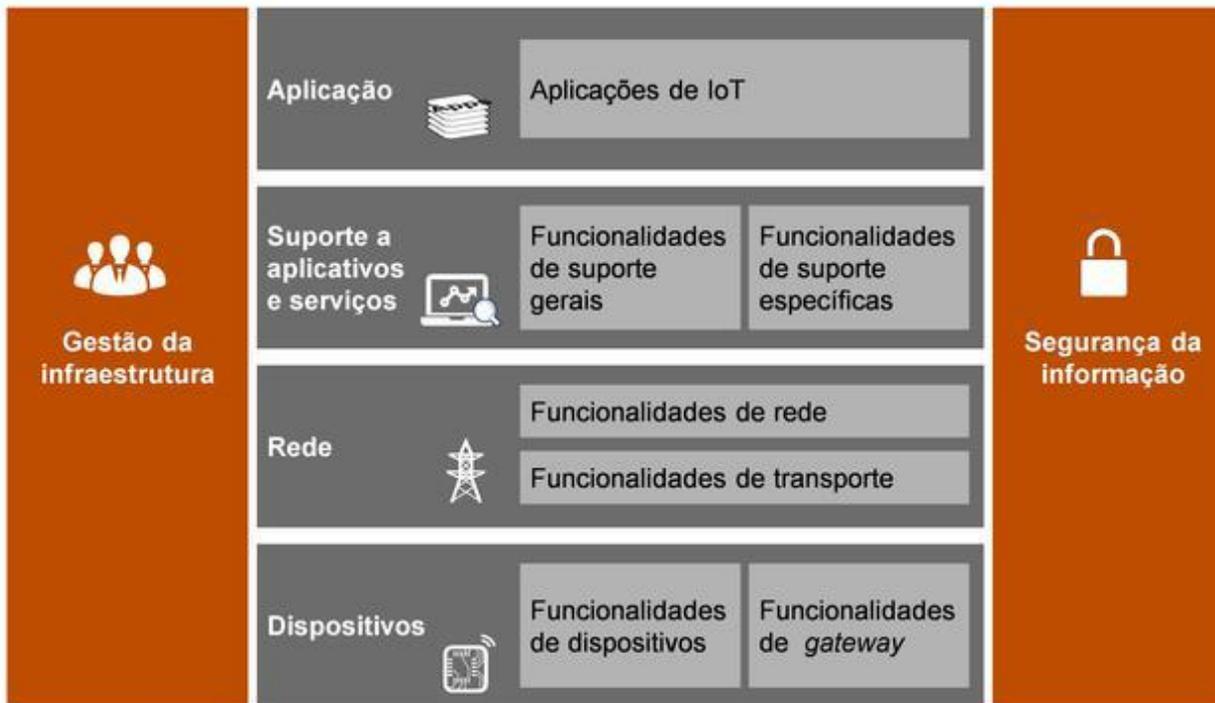
Integração coisas com a Internet



Tributos indiretos e novas tecnologias

IOT

Arquitetura de referência de IoT



FONTE: ITU

1



Tributos indiretos e novas tecnologias IOT

Mercadoria

Internet



TELECOM



SaaS



Tributos indiretos e novas tecnologias IOT

Desafio: Tributação complexa e insegura

- guerra Fiscal ICMS x ISS;
- guerra Fiscal ICMS x ICMS (27 Estados);
- guerra Fiscal ISS x ISS (5.760 municípios);
- insegurança e imprevisibilidade na aplicação e interpretação das hipóteses abertas do ICMS-comunicação pelos 27 Estados;
- imprecisão na distinção entre serviços de comunicação e outros serviços conexos e SVAs para definição da incidência de ICMS ou ISS (serviço de comunicação x Cloud, por exemplo).

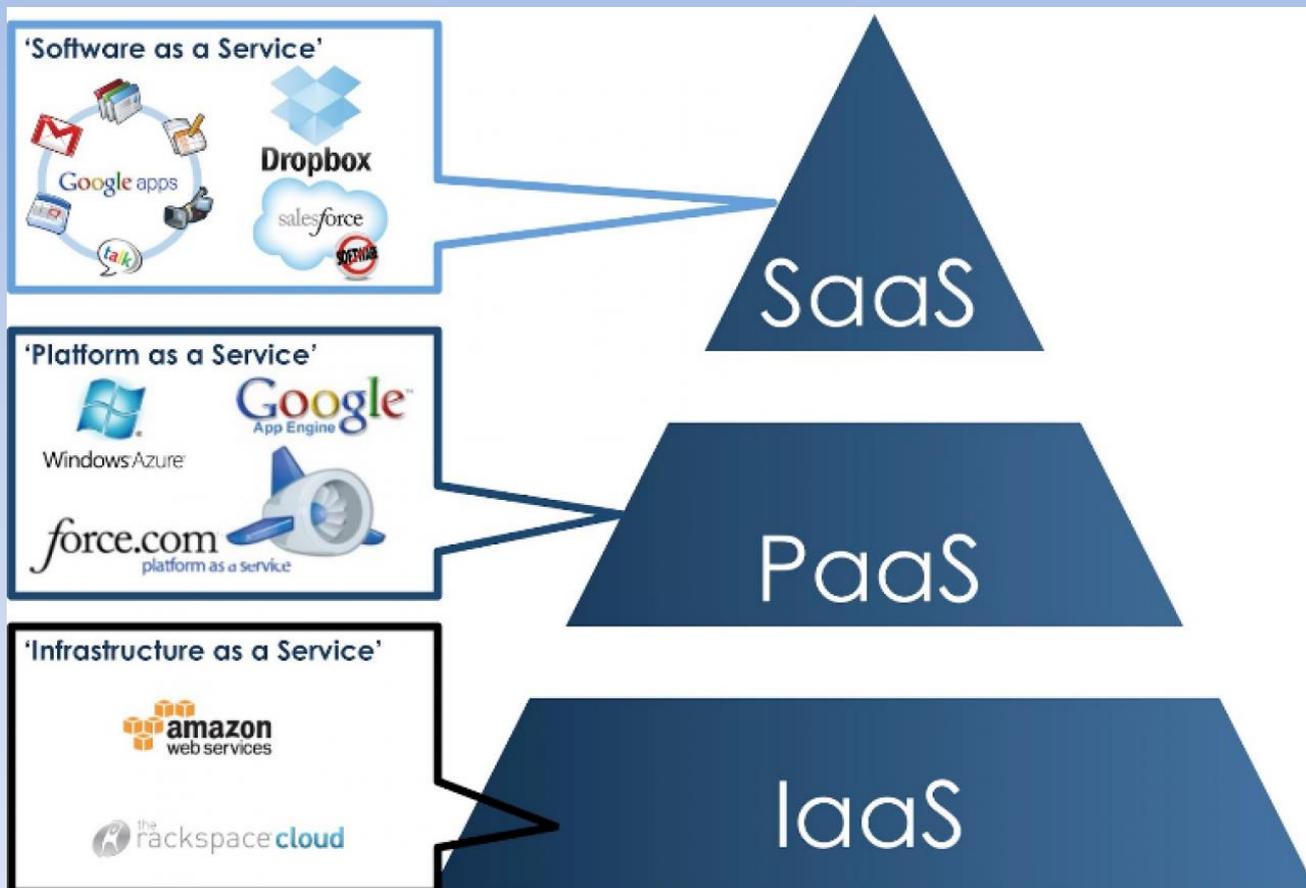
<https://jota.info/artigos/internet-das-coisas-iot-tributacao-na-era-digital-06022017>



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Bens Digitais



Fonte: <http://tecnologiaeconomia.com/articulos/nube-virtuosa-por-que-el-cloud-podria-salvar-tu-empresa>



Tributos indiretos e novas tecnologias

Softwares

Conceito Jurídico de SaaS (Solução COSIT nº 191/17)

[...] permite a realização de conferências, reuniões, treinamentos e projetos por meio da internet e compartilhamento de informações em tempo real. [...]

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes.

Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de email baseado na Web.

[...] O fato é que, efetivamente, o usuário não adquire o software, mas apenas acessa os recursos à distância, por meio da Internet, utilizando senhas previamente definidas.

VIDE também art. 1º da Lei 9.609/98 (Programa de computador) e SC COSIT n. 59/16



Tributos indiretos e novas tecnologias

Streaming

Conceito Jurídico de Streaming

“Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma. [...].

Por outro lado, no streaming interativo, o fluxo de informação depende da ação do usuário, que determina o tempo, o modo e o conteúdo a ser transmitido.”

(Recurso Especial nº 1.559.264, DJe 15/02/2017)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Streaming

Conceito Jurídico de *Streaming*

Lei Complementar 116/03:

*1.09 - 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).*



Tributos indiretos e novas tecnologias

Streaming

Streaming

- Funcionalidades restritas a transmissão de dados (áudio, vídeos, imagens e textos) (LC nº 116/03, item 1.09);
- Streaming interativo: usuário pode controlar o fluxo e ordem em que as informações são transmitidas. (Fonte: REsp nº 1.559.264, Dje 15/02/2017)

SaaS

- Disponibilizado em nuvem, sem cessão definitiva;
- Engloba variadas funcionalidades;
- Acesso mediante usuário/senha;
- Pagamentos periódicos;
- Fornecedor atualiza o sistema. (Fonte: SC Cosit nº 191-2017)

Software

- **Lei nº 9.609/98**, art. 1º: conjunto de instruções em linguagem natural ou codificada voltadas ao funcionamento de uma *máquina*;
- **SC COSIT nº 59/16**: “manifestações intelectuais que, sob forma de planos, projetos ou fórmulas, alimentam as máquinas.”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

Serviço de Comunicação (ICMS) ou Prestação de Serviço (ISS)??

Posicionamento Município SP:

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 4, de 06 de fevereiro de 2013

ISS Subitem 17.07 (vetado) da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Não incide ISS sobre as atividades de veiculação de anúncios em site da internet. Não é permitida a emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica NFS-e para estas atividades.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 13, de 07 de maio de 2014

ISS. Subitem 1.08 da Lista de Serviços do artigo 1º da Lei 13.701/2003. Incidência do ISS sobre a disponibilização integral de conteúdo de site a contratante, inclusive com exploração de espaços publicitários. Serviços de planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Parecer Normativo nº 01/16 (DOM-SP de 10.03.16) - Interpretativo

Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

§ 1º O previsto no caput do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como *backlight* e *frontlight*. (...)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

Conflito de Competência: ICMS (Comunicação) x ISS

Lei Complementar nº 157/16 – Modificou a Lista Nacional de Serviços para incluir o item 17.25:

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

Posicionamento Estado de SP

Antes da LC 157/16

RC nº 6.097, de 08 de janeiro de 2015

ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio da internet – Caso de contratante localizada em outro Estado.

I. As atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS.

II. O serviço prestado é considerado como não medido e envolve diferentes unidades da Federação, de maneira que o imposto é devido em partes iguais para a unidade de localização do prestador e para a de localização do tomador do serviço, tratando-se de matéria esclarecida por meio do Comunicado CAT-108, de 11/10/2000.

III. A prestação de serviço de comunicação efetivada na situação analisada sujeita-se à tributação pela alíquota de 25%.

Depois da LC 157/16

RC nº 16.508, de 09 de outubro de 2017

“10. De se ressaltar o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal/1988 que prevê a incidência do ISS sobre os serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, desde que não compreendidos no artigo 155, II, de maneira que, para serviços compreendidos no inciso II, como é o caso sob análise, incide o ICMS e não o ISS: (...)

10.1 Dessa forma, ainda que conste na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, incluído pela Lei Complementar nº 157/2016, o item 17.25 (“17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”), a veiculação e divulgação de publicidade em site na internet do prestador por contrato oneroso continua inserida no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988.”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

TIT/SP - Decisão após LC 157/16, relativa a período anterior à sua publicação
- AIIM 4.037.765-9 (Sessão em 19.04.2017*) – Facebook Serviços Online do Brasil Ltda.

Voto do relator (vencedor): ICMS. NÃO EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET). FALTA DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS. NÃO FORNECIMENTO/TRANSMISSÃO DE ARQUIVO ELETRÔNICO À SEFAZ. (...) **A novel Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, solucionou o conflito de competência em favor do fisco municipal, na medida em que prevê que a inserção de propaganda e publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS.** - RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. AIIM IMPROCEDENTE.

Voto de preferência (vencido): (...). Veiculação de publicidade e propaganda na Internet é sujeita ao ISS somente após a eficácia da Lei Complementar Federal nº 157/2017. Anteriormente a tal data, não incide ISS, mas, incide o ICMS, com base na Lei Estadual nº 6.374/1989, artigo 1º, inciso III, e artigo 2º, inciso XII. Conflito de competências dirimido em favor dos Municípios, de modo prospectivo. Recurso Ordinário conhecido e não provido. Decisão Recorrida mantida.

* Há recurso especial da procuradoria aguardando julgamento/admissibilidade



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

TIT/SP - Decisão após LC 157/16, relativa a período anterior à sua publicação - AIIM 4.095.549-7 (Sessão em 23.02.2018) – IBazar.com Atividades de Internet Ltda.

Voto do relator (vencedor): “(...) As empresas de serviços de telecomunicação, inquestionavelmente, detêm a estrutura operacional e tecnológica, sem qual a autuada não poderia sequer expor digitalmente seu portal aos usuários de internet. Nesta toada, **a divulgação de publicidade e propaganda em websites não se caracteriza como um serviço de Comunicação, mas sim, acrescenta novas utilidades à apresentação, alteração ou recuperação de informações das mensagens publicitárias dos clientes da autuada, a um serviço de comunicação previamente contratado de acesso à internet.** (...)

Penso que ao incluir na lista de serviços da Lei complementar no. 115/2003, publicidade e propaganda de qualquer natureza, conforme mencionado acima, **o legislador apenas inseriu no ordenamento jurídico a conclusão lógica de que a inserção de material publicitário (serviços oferecidos pela Recorrente) não são de comunicação,** objeto do acusação inicial. (...) Portanto, ao incluir no rol de serviços (item 17.25) a publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS, dirimiu qualquer dúvida que pudesse existir quanto a natureza de serviço de “serviço de comunicação”, tributável pelo ICMS.”

Recurso Especial da Fazenda baixado em diligência:

“06. Tendo em vista o pleito da RF e no intuito de resolver a questão à luz dos esclarecimentos sobre o alcance do resolvido na ADI 6034/RJ nestes autos e, por tratar-se de fato novo, voto pela diligência à PGE para que, em colaboração, se manifeste de forma objetiva sobre a repercussão da decisão do STF nestes autos. Em seguida que sejam notificados o contribuinte e a Representação Fiscal para se manifestarem sobre o tema, caso assim o desejem.”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

STF – ADI 6034 – Julgada em 09.03.22*

- ✓ LCP 157/16 soluciona conflito de competência entre ICMS-Comunicação e ISS;
- ✓ Constitucional a inserção do item 17.25 na Lista de Serviços Nacional;
- ✓ Tese fixada: ‘É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de ‘inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)’.

*Há 02 ED's rejeitados, e um terceiro aguardando julgamento.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de publicidade

STF – ADI 6034 – Julgada em 09.03.22*

Objeto de reiterados Embargos de Declaração pela Fazenda do RJ: “3. O ato de inserir material de propaganda ou de publicidade em espaço contratado não se confunde com o de veicular ou de divulgar conteúdos por meio de comunicação social.”

Primeiros Embargos rejeitados: “Destaquei que a LC nº 157/16 estabeleceu ser aquele serviço tributável pelo ISS, e não pelo ICMS-comunicação, e que, mesmo que fosse adotada a compreensão de que aquela atividade é mista (por envolver serviço conectado, em alguma medida, com comunicação), o fato de ela estar prevista em tal lei complementar afastaria a pretensão de se fazer incidir o imposto estadual.”

Segundos Embargos rejeitados: “Também registrei, à luz do processo legislativo que resultou na LC no 157/16 (no qual se distinguiu “inserção” de “veiculação”) e das manifestações do Presidente da República, do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, que a atividade em questão não se confunde com o núcleo do serviço de comunicação propriamente dito.”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de Publicidade

Posicionamento Estado SP, pós ADI 6034 - RC nº 25.781/2022 (publicada 04.11.22):

“ICMS - Serviço de Comunicação - Empresa de radiodifusão (televisão aberta) - Veiculação de propaganda de anunciantes - ADI 6034 - Imunidade - Nota Fiscal.

I. O ato de inserir material de propaganda ou de publicidade em espaço contratado não se confunde com o de veicular ou de divulgar conteúdos por meio de comunicação social.

II. A veiculação de publicidade em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita é atividade de comunicação, mas é imune à incidência do ICMS, conforme artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “d”, da Constituição Federal.

III. A imunidade tributária somente alcança a obrigação tributária principal, não tendo o condão de eliminar o dever de cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação tributária (artigo 194 do CTN).”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Veiculação de Publicidade

Posicionamento Estado SP, pós ADI 6034 - RC nº 25.781/2022 (publicada 04.11.22):

“20. Nesse ponto, ressalte que o referido posicionamento vai ao encontro do entendimento consignado pelo STF no âmbito da ADI 6034, quando esse analisou a constitucionalidade da inclusão do serviço de "inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)” na lista anexa a Lei Complementar 116/2003:

“3. O ato de inserir material de propaganda ou de publicidade em espaço contratado não se confunde com o de veicular ou de divulgar conteúdos por meio de comunicação social.”

21. Ou seja, no entendimento do STF a atividade de inserção de publicidade, embora ato necessário para operacionalização do serviço de comunicação, configura-se como ato preparatório desse serviço, fora do âmbito de materialidade do ICMS-comunicação, e não se confunde com a atividade de veicular a publicidade, que é o serviço efetivamente prestado pela Consulente: (...)

21.1. De fato, embora o termo “inserção” tenha sido utilizado pela Consulente para descrever as atividades contratadas, é patente que a sua efetiva natureza jurídica é de veiculação de publicidade, já que, ressalte-se, ela é remunerada para transmitir os anúncios para terceiros e não para simplesmente inserir o material publicitário em espaço contratado.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Impressão 3D

Como funciona?

Usuário pode "imprimir" diversos objetos a partir de um *software* (ou aplicativo), utilizando-se de um "desenho" com as especificações para sua materialização (também denominado *blueprint*), bem como matéria-prima necessária para impressão do produto.

Há diferença se a operação é B2B ou B2Consumer?

Caso a empresa seja apenas detentora da impressora 3D, imprimindo produtos mediante solicitação de terceiros, os quais são os detentores dos direitos inerentes ao *software*, **seria possível sustentar que se trataria de prestação de serviço personalizado e sob encomenda? Incidiria ISS? Afasta-se o ICMS e IPI?**

E se o bem impresso, cujo *software* seja detido por terceiro e utilizado no contexto de produção de outro produto, **poder-se-ia dizer que se estaria diante de industrialização por encomenda? Racional da ADI 4.389 é aplicável?**



Tributos indiretos e novas tecnologias

Impressão 3D

Receita Federal – Solução COSIT nº 97/19

“A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam através de câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I do RIPI/2010. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, de acordo com os arts. 8º, 24, inc. II e 35 do RIPI/2010.

Essa atividade não será considerada industrialização se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, **desde que em qualquer caso seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º, inc. V c/c do art. 7º, inc. II, “a” e “b” do RIPI/2010.”**



Tributos indiretos e novas tecnologias

Impressão 3D

RIPI/2010:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.

Definição IPI x ISS - Aplicar **condições** trazidas pela Receita Federal na Solução COSIT nº 97/19 x **critérios** da ADI 4389 – integrar ou não uma cadeia de produção, ainda que a decisão tenha sido proferida ao analisar o conflito ICMS x ISS?



Tributos indiretos e novas tecnologias

Impressão 3D

“O Tribunal não pode se furtar a **abarcas situações novas, consequências concretas do mundo real**, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por **enfraquecer o texto constitucional**, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa **se adaptar aos novos tempos**, antes imprevisíveis.” (Voto do Min. Gilmar Mendes na ADI 1.945-MC/MT)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Impressão 3D

Itens da lista anexa à LC 116/2003 de possível aplicação?

- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (para os blueprints?).
- 4.14 – Próteses **sob encomenda**;
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
- 13.05 - **Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia**, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.
- 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, **corte, recorte, plastificação, costura, acabamento**, polimento e **congêneres de objetos quaisquer**;
- 23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, **desenho industrial e congêneres**.
- 40 – Serviços relativos a obras de arte **sob encomenda**.
- 40.01 - Obras de arte sob encomenda.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Marketplace: Conceito

- Plataforma digital?
- E-commerce?
- Portal colaborativo?
- Shopping virtual?

Natureza jurídica: intermediação de negócios

*Pesquisa “O CENÁRIO DO MARKETPLACE NO BRASIL 2021”, apontou que pouco mais de 60% dos internautas utilizam o marketplace como forma de compra e mais de 30% compram mensalmente, sendo que o consumo e o valor gasto aumentou para mais de 55%.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Características

- Fornecimento de ambiente virtual para atuação de diversas empresas simultaneamente – mercadorias e/ou serviços;
- Plataforma recebe pelas vendas efetivadas e promove o repasse aos vendedores/prestadores com retenção das taxas e/ou comissões pelos serviços (preço da intermediação);
- Possibilidade de agregar outros serviços além da intermediação - logística em CD próprio, *fullfilment* (para separação e entrega), gestão de processos de troca e devoluções, anúncios patrocinados.

Classificação:

Partes na negociação/envolvidas	Nicho/Tipo de Produto	Negócio Jurídico
<ul style="list-style-type: none">▪ B2B▪ B2C▪ C2C	<ul style="list-style-type: none">▪ Produtos específicos, (ex. livros/Estante Virtual; carros e motos/Webmotors; artesanato/Elo7)▪ Qualquer variedade de produtos/serviços (ex. Americanas; Magazine Luiza; etc.	<ul style="list-style-type: none">▪ Produtos/mercadorias (ex. Amazon, Ali Express, etc.)▪ Serviços (ex. Uber, iFood, etc.)▪ Aluguel (ex. Airbnb, Booking, Quinto Andar, etc.▪ Agendamento (ex. Doctoralia, etc.)



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

ISS Marketplace - Base de Cálculo

PMSP – SC nº 13/2018 – Marketplace (produtos)

Plataforma de comparação de preços + publicidade = inserção de material publicitário – Subitem 17.24 – ISS de 2,9%

Marketplace = intermediação – Subitem 10.05 – ISS de 5%*

LCP 116/03: Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Preço da intermediação X Recebimento e repasse de \$ pagos pelo comprador do produto/ serviço negociado

Outros serviços: *fullfilment*, inserção de publicidade, gestão de processos de troca

*atualmente reduzida a 2% - Lei nº 17.719/21



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

ISS Marketplace – Intermediação - Base de cálculo

Posicionamento Prefeitura de São Paulo – Base de Cálculo na intermediação

SC 09/2021 (Streaming e cinema)

“20.No caso em análise a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço de agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, por quaisquer meios, composto pela diferença entre o valor total cobrado do usuário final, incluindo a assinatura, e excluídos os custos com cinemas e acessos de streaming.”

SC 04/2018 (Venda CADs)

“10. No caso em análise, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de intermediação, composto pela diferença entre o valor total recebido do usuário final e o valor pago à CET pela aquisição dos CADs.”

SC 30/2014 (App táxi)

“7.1. Os valores que transitam por sua conta correspondentes aos serviços de táxi cobrados das empresas clientes, repassados aos taxistas, não se caracterizam como receita de serviços tributáveis da consulente.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

PIS/COFINS – Intermediação - SC COSIT nº 170/21

“(…)

17. Em seu relato, **a consultante assevera que não é titular da integralidade dos montantes que repassará para terceiros, mas somente de parte que cobrará pelo seu serviço**, fato que também presumimos verdadeiro. Nesse sentido, não há dúvida acerca do valor recebido pela consultante pela relação jurídica de prestação de serviço de *marketplace* de que é titular (a **comissão**): **este é preço do serviço prestado que passa a integrar seu patrimônio e compõe integralmente a sua receita bruta.**



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

PIS/COFINS – Intermediação - SC COSIT nº 170/21

“18. Já o valor recebido pela consulente relativo ao adimplemento da relação jurídica de compra e venda de mercadorias não é preço do serviço prestado pela consulente. Esse montante decorre da relação de consumo estabelecida entre consumidor e fornecedor de determinado produto. Assim, o preço da venda desse produto é receita bruta de quem ocupa o polo de alienante. Se a consulente não ocupa esse polo, o preço do produto não passa a integrar seu patrimônio e não compõe sua receita bruta.

19. Salienta-se que esse entendimento se aplica somente se estiverem bem definidas uma relação jurídica de prestação de serviço entre a consulente e seus contratantes e outra de compra e venda de mercadorias entre os contratantes e os consumidores finais. Essas relações jurídicas devem ser atestadas pelos contratos firmado entre a consulente e a contratante e pelos documentos fiscais emitidos por ambas. Em relação à contratante, o documento fiscal deve ser emitido ao consumidor final do produto enquanto a consulente deverá emitir, ao contratante, documento fiscal correspondente aos serviços especificamente prestados com seu respectivo preço (comissão cobrada).(…)”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Intermediação x Serviço de Transporte – Caso Uber

Ainda não há definição da natureza jurídica pelo Judiciário. STF trata como “serviço de intermediação” na prestação / contratação de serviço privado de transporte individual de passageiros (RE nº 1.054.110 e ADPF nº 449). Embora a natureza jurídica da atividade não tenha sido objeto das ações julgadas pelo STF, tangenciaram a questão nos julgamentos realizados.

PMSP: “agendamento de serviço de transporte autônomo utilizando plataforma eletrônica” - SC nº 30/14 (similar - SC 32/14 e 44/13)

“Os serviços prestados pela consulente tanto aos taxistas quanto às empresas clientes enquadram-se no subitem 10.02 da Lista de Serviços constante do art. 1o da Lei no 13.701, de 24 de dezembro de 2003, referentes ao código de serviço 06157 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM no 8, de 18 de julho de 2011, relativo a agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer, incidindo o ISS sobre o valor das comissões e taxas de administração cobradas.”



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Uber UE: Corte de Justiça da União Europeia (caso C-434/15 – Dez/17), definiu que os serviços prestados são “serviços no domínio dos transportes” e não mera intermediação, tampouco qualificável como serviços da sociedade da informação.

Fundamentos: Uber interfere/controla os preços praticados; impõe critérios que os motoristas e automóveis precisam cumprir para terem acesso à plataforma; e influencia decisivamente na forma como o serviço é prestado.

Uber EUA: juiz da Califórnia julga inconstitucional lei que eximia obrigação de aplicativos de transporte e entregas de contratar os “prestadores” como funcionários.

Uber Reino Unido e Holanda: decisões entenderam que motoristas do Uber são funcionários. No Reino Unido foram atualizados os termos de serviço indicando que a contratação do serviço se dá diretamente com a Uber.

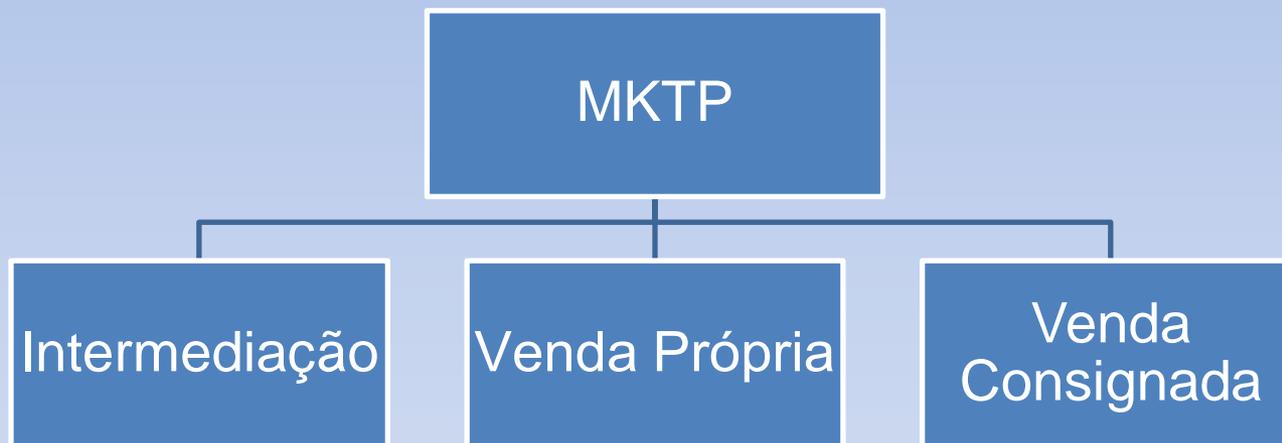
Impacto das decisões na definição da natureza dos serviços prestados – Afastamento intermediação e prestação direta de serviços de transporte – Modificação da Tributação.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

A princípio, não há impedimento para que o Marketplace promova revenda de mercadoria (por ele adquirida), vendas em **consignação** e **intermediação de vendas** realizadas diretamente entre terceiros e clientes.



Além de precisar de inscrição como contribuinte do ICMS, e de controles rígidos de estoques e vendas, para que não haja confusão entre a prestação de serviços de intermediação e as vendas (próprias e/ou consignadas), a sugestão é manter (ao menos) duas PJ's separadas.



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Além da atividade de intermediação de negócios entre consumidores e vendedores/prestadores, possibilidade de venda de estoque próprio e de estoque consignado, há a possibilidade do Marketplace executar, ainda, um outro tipo de serviço: Fulfillment.

O serviço incorpora as seguintes atividades:

- ✓ Emissão de notas fiscais e relatórios;
- ✓ Controle de saída de produtos em estoque;
- ✓ Recebimento e preparação de pedidos;
- ✓ Rastreo e distribuição das entregas;
- ✓ Suporte ao cliente, troca e devolução.

Os serviços podem ser oferecidos pelo Marketplace (ou empresa a ele ligada) aos vendedores da plataforma digital, mantendo os estoques em Centro de Distribuição próprio. **Haverá incidência do ISS.**



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária

Exemplos de tentativas de atribuição de responsabilidade solidária aos *marketplaces* pelos Estados



Tributos indiretos e novas tecnologias

Marketplace

Sujeição Passiva e Reponsabilidade tributária



É possível a atribuição de responsabilidade solidária por meio de lei estadual?

Art. 124, I, CTN – interesse comum na situação ?

Art. 5º, Lei Kandir – plataforma concorre para o não recolhimento do tributo?

Art. 124, II, CTN – expressa designação em lei?

Art. 128, CTN – vinculado ao fato gerador?

ADI 4.845 – “*É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.*”



Obrigada!

fpossebon@rivittidias.com.br

